

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CÂMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES – CACOAL
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DO CURSO DE DIREITO**

WILLIAN SILVA SALES

**DA INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE
VEÍCULO AUTOMOTOR FRENTE À AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR
REGULAMENTADORA**

**Trabalho de Conclusão De Curso
Monografia**

**CACOAL/RO
2016**

WILLIAN SILVA SALES

**DA INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE
VEÍCULO AUTOMOTOR FRENTE À AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR
REGULAMENTADORA**

Monografia apresentada à Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* Professor Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, elaborada sob a orientação do professor Me. Gilson Tetsuo Myakava.

CACOAL/RO
2016

Sales, Willian Silva.

S263i Da inconstitucionalidade do Imposto Sobre a Propriedade de Veículo Automotor frente à ausência de Lei complementar regulamentadora/ Willian Silva Sales – Cacoal/RO: UNIR, 2015.
83 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação).
Universidade Federal de Rondônia – Campus de Cacoal.
Orientador: Prof. Me. Gilson Tetsuo Miyakava.

1. Direito tributário 2. IPVA. 3. Competência tributária.
4. Regra matriz de incidência. I. Miyakava, Gilson Tetsuo. II. Universidade Federal de Rondônia – UNIR.
III. Título.

CDU – 34:336

WILLIAN SILVA SALES

**DA INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE
VEÍCULO AUTOMOTOR FRENTE À AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR
REGULAMENTADORA**

Monografia apresentada à Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* Professor Francisco Gonçalves Quiles – Cacoal, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, elaborada sob a orientação do professor Me. Gilson Tetsuo Myakava.

Cacoal, 24 de fevereiro de 2016.

Nota: _____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Gilson Tetsuo Myakava – Orientador
Universidade Federal de Rondônia

Prof. Me. Afonso Maria das Chagas – 1º Membro
Universidade Federal de Rondônia

Prof. Me. Jhonnatan Siviero – 2º Membro
Universidade Federal de Rondônia

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, nosso Senhor, por ter me sustentado durante a graduação sendo força na caminhada acadêmica.

Ao meu orientador, Professor Me. Gilson Tetsuo Myakava, exemplo de docência, pela paciência e solicitude nos atendimentos da orientação deste trabalho.

Ao Professor Victor Conselvan, pela sugestão do tema e orientação durante o projeto de pesquisa.

Ao meu amigo Noel e minha amiga Bárbara, por toda compreensão e solidariedade nas angústias que o término da graduação provoca.

É graça divina começar bem. Graça maior
persistir na caminhada certa. Mas graça das
graças é não desistir nunca
(Dom Hélder Câmara).

RESUMO

A presente pesquisa analisa, por meio do método dedutivo e da técnica interpretação sistemático-dogmática do Direito, se o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) é inconstitucional frente à ausência de Lei Complementar, uma vez que a Constituição Federal outorgou à união a competência legislativa para editar Lei Complementar definidora de normas gerais em matéria tributária (art. 146, III). Analisa o exercício do poder tributário sob a perspectiva do Estado Democrático de Direito uma vez que com o advento dos Estados Constitucionais o “poder de tributar” do Estado deixou de ser ilimitado e arbitrário, passando a ser limitado pela lei, sobretudo pela Constituição. Sob essa perspectiva, o trabalho analisa o Sistema Tributário Nacional cuja índole é inteiramente constitucional uma vez que o constituinte dispôs no Texto da Constituição as regras de repartição da competência tributária além dos princípios informadores desse subsistema do Direito, razão pela qual esse sistema também é caracteristicamente rígido. Quanto à competência, o presente trabalho analisa a sistemática adotada na constituição para a fixação de regras de repartição, notadamente o princípio de federalismo, cláusula constitucional pétrea. A partir da análise do Sistema Tributário e a repartição da competência tributária é que se discute se a ausência de Lei complementar sobre normas gerais tributárias, de competência da união, constitui-se como impedimento para que os entes federados exerçam a sua competência tributária instituindo e exigindo as espécies tributárias que lhe são permitidas. Por fim, traz à baila os efeitos da ausência da referida lei complementar quanto ao IPVA, enfocando os pontos controvertidos da regra matriz dessa espécie tributárias e os efeitos desses no pacto federativo.

Palavras-chave: IPVA. Competência Tributária. Regra Matriz de Incidência. Lei Complementar. Inconstitucionalidade. Pacto Federativo.

ABSTRACT

This study analyzes if the Automotive Ownership Tax (IPVA) is unconstitutional due to the lack of supplementary legislation, as Brazilian Federal Constitution granted Union the legislative authority to enact supplementary legislation that sets general rules on tax matters (art. 146, III). It construes the practice of tributary authority under the perspective of the Democratic State of Law, since the advent of the Constitutional States the State's "taxing power" is no longer unlimited and arbitrary, becoming limited by law, specially by the Constitution. Under this perspective, this project analyzes the National Tax System, which is totally constitutional, as the constituent disposed on the text of the Constitution the rules for apportioning the tax competence besides the informer principles of this law subsystem, the reason why this system is also peculiarly rigid. As to the jurisdiction, this paper analyzes the system adopted in the constitution for fixing distribution rules, notably the principle of federalism, constitutional entrenchment clause. From the Tax System analysis and allocation of tax jurisdiction can be discussed whether the absence of supplementary law on tax general rules of Union competence constitutes an impediment to the federated entities exercise their taxing power by establishing and requiring the tax species that are allowed. Finally, it brings up the effects of the absence of such a supplementary law regarding property taxes, focusing on the controversial aspects of the rule matrix of this tax species and the effects on federal pact.

Keywords: IPVA. Taxing Power. Incidence Rule Matrix. Supplementary Law. Unconstitutionality. Federal Pact.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 O EXERCÍCIO DO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO, SOB A PERSPECTIVA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	12
2.1 O CONCEITO DE ESTADO	12
2.1.1 O Estado democrático de direito	14
2.1.1.1 <i>O poder de tributar do Estado sob a perspectiva do Estado Democrático de Direito.....</i>	<i>16</i>
2.1.1.2 <i>A expressão “poder de tributar do Estado”.....</i>	<i>16</i>
3 SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL	20
3.1 A NOÇÃO DE SISTEMA E A IDEIA SISTÊMICA DO DIREITO	20
3.1.1 O sistema/subsistema tributário constitucional.....	23
3.2 OS PRINCÍPIOS COMO DIRETRIZES E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAÇÃO DO ESTADO	24
3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	26
3.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	27
4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	39
4.1 CONCEITO DE COMPETÊNCIA E CLASSIFICAÇÃO	39
4.1.1 Competência tributária	40
4.1.1.1 <i>O exercício da competência tributária: a regra matriz de incidência.</i>	<i>43</i>
4.2 OS ASPECTOS OU CRITÉRIOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	44
4.3 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	46
5 A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO IPVA FRENTE À AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS TRIBUTÁRIAS.....	50
5.1 O ASPECTO MATERIAL E PESSOAL DA REGRA MATRIZ DO IPVA	53
5.1.1 A expressão veículo automotor	56
5.2 O ASPECTO TEMPORAL.....	58
5.3 CRITÉRIO ESPACIAL E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS.....	60
5.3.1 O critério quantitativo: base de cálculo e alíquota.....	63
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
REFERÊNCIAS.....	70

OBRAS CONSULTADAS75
ANEXO I.....76

1 INTRODUÇÃO

A relação jurídica tributária é marcada pelo exercício da soberania do Estado que obriga o cidadão a entregar-lhe o crédito constituído na obrigação tributária (ATALIBA, 1998, p. 21). Essa transferência sempre se materializa na espécie monetária (pecuniária) conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional, o qual nos dá a definição legal de tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Para limitar o poder de tributar do Estado, a Constituição Federal positivou alguns princípios considerados como verdadeiras garantias para o contribuinte. A tipicidade tributária, ou, o princípio da legalidade (aplicado ao sistema jurídico-tributário) é um deles, visto que o estado só poderá exigir e constituir o crédito tributário se o tributo estiver preconizado em lei.

Além de limitar o poder de tributar por meio das normas constitucionais, a própria Lei Maior da República estabeleceu a competência Tributária e a repartiu entre os entes federados. Sendo assim, cada ente federado possui a sua parcela de competência legislativa tributária que, conforme a doutrina pode ser: Privativa, concorrente suplementar ou plena e a cumulativa.

O constituinte preconizou a competência concorrente entre os entes federativos, insculpida nos termos do artigo 24, da Constituição Federal.

Dentre os impostos cuja competência de instituição fora conferida aos Estados e ao Distrito Federal, tem-se o IPVA (art. 155, III, CF/1988). Todavia, ainda não foi inserido no ordenamento jurídico pátrio o diploma legal que o constituinte determinou, isto é, a lei complementar, para estabelecer as disposições de normas gerais para essa espécie tributária.

Frente a essa inércia, e estribados na competência concorrente disciplinada nos dispositivos já citados, juntamente com as normas constitucionais transitórias, os entes federativos, editaram seus próprios diplomas legais (lei ordinária) instituidores desse imposto.

O resultado que se tem hoje é a pluralidade de leis instituidora do IPVA desprovidas de critérios gerais que deveriam estar dispostos na Lei Complementar, sendo eles: material, espacial e temporal. Essa situação instaurou uma celeuma

quanto a esse ou aquele critério adotado na legislação de cada estado, sobremaneira, quanto a sua extensão e definição.

O caso emblemático que culminou na propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade (4376) perante o Supremo Tribunal Federal (STF), é a Lei 13.296/08 do Estado de São Paulo. Pelas disposições da lei paulista, o IPVA é devido ao Estado de São Paulo em relação aos veículos de propriedade de locadoras que efetivamente circulam dentro de seu território, mesmo que seu registro e licenciamento tenham se dado em outra localidade (SÃO PAULO, 2008).

Consequentemente, as diferenças desses aspectos da hipótese de incidência tributária nas legislações estaduais não ensejariam invasão da competência privativa da União para o estabelecimento da regra matriz e, porquanto, no caso em tela, afronta o pacto federativo e a segurança jurídica?

A busca de resposta a essa indagação é objeto do presente trabalho, o qual se debruça sobre o estudo da competência constitucional tributária a fim de se verificar os limites e, a partir disso, se a instituição do imposto sobre veículos automotores, com a ausência de lei complementar dispondo sobre suas normas gerais, é empecilho para que os Estados-Membros exerçam a sua competência, de modo a salvaguardar a competência da União a fim de não solapar o pacto federativo, evitar a guerra fiscal entre os entes e, sobretudo, evitar as arbitrariedades do poder de tributar do Estado, a fim de preservar a segurança jurídica fundada no respeito às garantias constitucionais dos contribuintes.

O trabalho parte do resgate do exercício do poder de tributar do Estado, seguindo os marcos históricos e evolutivo do Direito até a efetivação dos Estados Constitucionais Democráticos e de Direito com base em textos dos estudiosos da Teoria Geral do Estado.

Posteriormente, no capítulo II, analisa o conceito de sistema do Direito para, mais adiante, ser feita uma incursão no subsistema do Direito Tributário brasileiro, analisando os seus princípios informadores.

O terceiro capítulo cuida especificamente do estudo da competência tributária com enfoque nas limitações ao poder de tributar positivadas pelo constituinte, partindo da análise do texto constitucional e da literatura doutrinária específica.

O último capítulo cuida da regra matriz de incidência do IPVA apontando as suas controvérsias e abusos na exigência dessa exação. Para tanto, buscou-se a análise comparativa da Legislação dos cinco estados com maior frota de veículo e

maior arrecadação, a saber: São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro e Santa Catarina com base no “Estudo sobre a Arrecadação de IPVA e sua Proporcionalidade em relação à frota de veículos e à população brasileira”, realizado pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO¹.

Por fim, a pesquisa segue o método dedutivo e técnica dogmática uma vez que seu objeto é analisar os textos doutrinários, normativos e jurisprudenciais a fim de demonstrar se os Estados-Membros da Federação possuem a competência para exigir o Imposto sobre Veículo Automotor.

1 Vide tabela de dados em anexo.

2 O EXERCÍCIO DO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO, SOB A PERSPECTIVA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Falar do exercício do poder de tributar, sob a perspectiva do Estado Democrático de Direito, demanda fixar preliminarmente o conceito de Estado, Estado Democrático e Estado de Direito. Para tanto, recorre-se a Teoria Geral do Estado, colocando a conceituação consolidada ao longo da construção do entendimento e concepção do Estado.

2.1 O CONCEITO DE ESTADO

O conceito de Estado não é unívoco, tampouco o seu surgimento é descrito de maneira precisa, sobre isso adverte Maluf (1998, p. 20 e 22) e o conceitua nos seguintes termos:

[...] Não há nem pode haver uma definição de Estado que seja geralmente aceita. As definições são pontos de vista de cada doutrina, de cada autor. Em cada definição se espelha uma doutrina. [...] Considerando que só a Nação é de direito natural, enquanto o Estado é criação da vontade humana, e levando em conta que o Estado não tem autoridade nem finalidade próprias, mas é uma síntese dos ideais da comunhão que ele representa, preferimos formular o seguinte conceito simples: O Estado é o órgão executor da soberania nacional (grifo nosso).

Azambuja (2005), após discorrer sobre as características e atributos do Estado, sintetiza o conceito da seguinte forma: “[...] podemos inferir uma noção preliminar: Estado é a organização político-jurídica de uma sociedade para realizar o bem público, com governo próprio e território determinado”.

Por sua vez, Dallari (1998), entende que dois pontos de vista são comuns nas teorias definidoras do estado: ora a abordagem parte do aspecto da força do Estado, aqui entendida como soberania; ora como aspecto jurídico, isto é, o Estado como corolário do Direito.

Assim, a abordagem jurídica é mais adequada. Isto não significa que necessariamente estão extirpados demais aspectos não jurídicos, muito pelo contrário o conceito jurídico do Estado acaba por amalgamar também os aspectos não jurídicos. Nesse sentido entende Dallari (1998 p. 45-46):

[...] tendo em conta a possibilidade e conveniência de se acentuar o componente jurídico do Estado, sem perder de vista a presença necessária dos fatores não-jurídicos, parece-nos que se poderá conceituar o Estado

como a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território. Nesse conceito se acham presentes todos os elementos que compõem o Estado, e só esses elementos. A noção de poder está implícita na de soberania, que, no entanto, é referida como característica da própria ordem jurídica. A politicidade do Estado é afirmada na referência expressa ao bem comum, com a vinculação deste a certo povo e, finalmente, territorializada, limitadora da ação jurídica e política do Estado, está presente na menção a determinado território (grifo nosso).

Sendo o Estado uma “ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”, torna-se, assim, um ente dotado de personalidade jurídica, visto que exerce a sua soberania adstrita aos ditames legais.

Sob o prisma jurídico, o Estado é um ente dotado de poder, consequentemente, limitado pela lei, isto é, um sujeito com direitos e deveres prescritos na lei. Neste tocante, cumpre lembrar que o princípio da legalidade é um postulado do direito, atrelado a outro postulado, o da segurança jurídica, que marcará a legitimidade do Estado no que se refere a sua atividade/finalidade.

Tomando a finalidade do Estado e sua conceituação jurídica, é no mínimo sem sentido negar a sua personalidade jurídica, isto porque como afirma Dallari (1998, p. 47):

A própria natureza dos fins do Estado exige dele uma ação intensa e profunda, continuamente desenvolvida, para que ele possa realizá-los, o que produz, inevitavelmente, uma permanente possibilidade de conflitos de interesses, que serão melhor resguardados e adequadamente promovidos só através do direito. E por meio da noção do Estado como pessoa jurídica, existindo na ordem jurídica e procurando atuar segundo o direito, que se estabelecem limites jurídicos eficazes à ação do Estado, no seu relacionamento com os cidadãos. Se, de um lado, é inevitável que o Estado se torne titular de direitos que ele próprio cria por meio de seus órgãos, há, de outro, a possibilidade de que os cidadãos possam fazer valer contra ele suas pretensões jurídicas, o que só é concebível numa relação entre pessoas jurídicas.

A atividade estatal consiste em gerir os interesses da coletividade, seja na defesa desses interesses, seja na sua implementação, de modo a concretizá-los. Ocorre a coincidência entre o conceito de estado e a sua finalidade cuja concretude cabe à Administração Pública, a qual se orienta por normas jurídicas e princípios normativos insculpidos na Constituição Federal bem como nas legislações infraconstitucionais.

O conceito jurídico do Estado se demonstra mais adequado uma vez que abriga os aspectos jurídicos e não jurídicos, como já dito, sendo um ente formado por uma sociedade (povo), a qual vive em determinado território no qual se exerce a soberania. Como ente que é, o Estado possui personalidade jurídica, vez que é

sujeito de direitos e deveres perante os cidadãos sobre os quais exerce uma soberania interna e, perante os demais Estados, sobre os quais exerce sua soberania externa.

2.1.1 O Estado democrático de direito

O Estado Democrático surgiu na história como um contraponto ao absolutismo despótico que governava com o uso da força subjugando os seus subalternos. Ao longo da história, vários movimentos surgiram como forças revolucionárias e intelectuais as quais influíram na concepção de Estado Democrático.

Como a própria terminologia sugere, Estado Democrático, é o Estado onde o povo governa, ou governo do povo na mais pura etimologia do termo democracia.

As características de um Estado democrático estão insculpidas nos seus princípios reitores, os quais sintetiza Dallari (1998, p. 56).

Uma síntese dos princípios que passaram a nortear os Estados, como exigências da democracia, permite-nos indicar três pontos fundamentais:

A supremacia da vontade popular, que colocou o problema da participação popular no governo, suscitando acesas controvérsias e dando margem às mais variadas experiências, tanto no tocante a representatividade, quanto à extensão do direito de sufrágio e aos sistemas eleitorais e partidários.

A preservação da liberdade, entendida sobretudo com o poder de fazer tudo o que não incomodasse o próximo e como o poder de dispor de sua pessoa e de seus bens, sem qualquer interferência do Estado.

A igualdade de direitos, entendida como a proibição de distinções no gozo de direitos, sobretudo por motivos econômicos ou de discriminação entre classes sociais (grifos do autor).

Além desses princípios, Dallari (1998, p. 54), lembra que com a evolução da concepção democrática os valores fundamentais da pessoa humana passaram a cingir a ideia de Estado Democrático. A partir desta vertente, o Estado é incumbido da importante tarefa de defender esses valores, os quais, hodiernamente, são denominados de garantias e direitos fundamentais.

Tais princípios e características também guiaram a ideia de Estado Constitucional moderno (século XVIII). Conforme a doutrina, o Estado Constitucional se formou paralelamente ao Estado Democrático, tendo por marco inaugural a famigerada Carta Magna do Rei João Sem Terra (1215), em plena Inglaterra Medieval (DALLARI, 1998, p. 72).

Entende-se por Estado Constitucional, um Estado que possui uma norma

suprema que fundamenta toda a ordem jurídica estatal obrigando governantes e governados, isto é, uma Constituição que na visão de Hans Kelsen é norma fundamental de todas as normas (KELSEN, 2006).

Por conseguinte, a Constituição Federal é o diploma legal superior a todas as espécies normativas, pois é ela quem dá vida ao Estado, dito de outro modo: a Constituição Federal forja o Estado tendo por conteúdo formal justamente a sua organização político administrativa; e o conteúdo material as garantias e direitos fundamentais dos cidadãos.

As concepções de estado, democracia e estado de direito plasmou o “Estado Democrático de Direito”, que é entendido como um Estado erigido por uma norma constitucional, cujo poder soberano emana do povo, tendo por limitação a ordem jurídica fundante disposta na Constituição.

Essa compreensão é importante para entender a relação jurídico-tributária no quadro normativo atual do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que o que impera é uma ordem constitucional democrática de direito.

No caso do Brasil, o Texto Constitucional dispõe: “Art. 1º A república Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito” (BRASIL, 1988, p. 11).

Numa detida análise desse dispositivo, percebe-se que o constituinte originário forjou um Estado, cuja forma de governo é a republicana, tendo forma federada de Estado, isto é, compostos por vários entes políticos dotado de autonomia; sendo a soberania exercida somente por um membro central, no caso a União, seja interna ou externamente. Nisso consiste a “compleição” do Estado brasileiro, cuja importância observa Mamede (2002, p. 16), quando assevera:

Acredito que essa é a grande inovação da Constituição de 1988: definir a República como um Estado Democrático de Direito, logo no caput do 1º artigo. Ao fazê-lo, construiu-se a maior referência jurídica e política da existência da sociedade brasileira. Gravou-se conceitualmente um norte obrigatório, uma marca que deve orientar qualquer leitura, qualquer atuação: pensar ou concretizar exige respeito à ideia de que constituímos um Estado Democrático de Direito. A ver amplamente realizada essa divisa, torna-se imperativa uma fidelidade estrita a essas duas referências: um Estado Democrático que seja, simultaneamente, um Estado de Direito. Estado Democrático é aquele que ‘se funda no princípio da soberania popular’, onde se destaca a participação efetiva e operante do povo, que não se limita à representação. Estado de Direito, por sua vez, é o Estado submetido ao império da lei, que nasce legitimamente da atuação e discussão de um Legislativo escolhido pelo povo, a atuar conjunta e harmonicamente com outros Poderes (Executivo e Judiciário), e onde se

preservam tanto os direitos coletivos quanto os individuais.

Outrossim, é no próprio texto constitucional que os entes políticos da federação têm suas competências delimitadas, de modo que cada um exerça a sua porção de poder sem interferir na esfera do outro. Essa harmonia é resultante da cláusula constitucional do estado federado.

2.1.1.1 O poder de tributar do Estado sob a perspectiva do Estado Democrático de Direito.

O tributo sempre foi ao longo da história uma preocupação daqueles que exerciam o poder, isso, porque eram os rendimentos tributários que mantinham o luxo da corte.

Mesmo antes do surgimento dos Estados, a história nos mostra que o soberano exigia de seus súditos o pagamento do tributo, como por exemplo, na lida camponesa dos feudos. Tal tributo era massacrante a ponto de quase todo o rendimento ser destinado ao seu pagamento.

Por conseguinte, o poder do soberano o permitia exigir ilimitadamente qualquer coisa que pudesse ser dada como adimplemento da obrigação de pagar o tributo.

A exigência do tributo ao longo da história foi se evoluindo, acompanhando a ideia de Estado, de Democracia e de Estado de Direito. É o que se desenvolverá no tópico seguinte, demonstrando as formas de exigência do tributo e suas justificativas até o presente quadro que temos de “compleição” do Estado, como delineado nas linhas anteriores.

2.1.1.2 A expressão “poder de tributar do Estado”.

A cobrança do tributo sempre foi presente nas civilizações, de sorte que antes daquilo que se entende como estado fiscal, a obrigação tributária já existia e, conseqüentemente a sua exigência.

O Estado Fiscal é entendido pela doutrina como um estado que tem o seu aparato tributário juridicamente organizado, sendo que a relação tributária emana da

lei:

Nesta feita, o Estado Fiscal pode ser visto como aquele que recebe, por delegação do povo, mediante seus mandatários ou de forma direta, o poder de tributar, produto de uma constituição que lhe conferirá essa prerrogativa de formação de receitas e, noutra banda, lhe imporá uma série de limitações para o exercício de referida tributação (NOGUEIRA;ROSSO, 2007, p. 196).

Carvalho (2009, p.254) também define o signo “fiscalidade” como:

Fala-se em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou os que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva.

A história revela que a atividade tributária sempre existiu nas civilizações, embora desprovida de organização jurídica que a justificasse ou lhe desse legitimidade. Por conseguinte, a relação tributária era decorrente da imposição da vontade (poder) do soberano em detrimento das liberdades individuais.

Machado (2007, p. 59) nos recorda essa “origem espúria” da relação tributária, asseverando:

[...] sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. É essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridade da Administração Tributária.

Ferreira (1986, p. 14, apud VIEIRA, 2007, p.79) em linhas gerais, afirma que os tributos “provinham do chamado Patrimônio Real, eram obtidos, sob a forma de rendimentos, extraídos do patrimônio dominial, cuidados pelos chefes dos clãs, reis ou imperadores, sob as formas várias, dos dízimos, das vintenhas, dos quintos, cisas, etc.”

A relação tributária sempre foi marcada por dois polos: o ativo, tendo por sujeito o Soberano ou Estado, dependendo do momento histórico; e o passivo, tendo por sujeito o vassalo do soberano ou o jurisdicionado já nas sociedades com organização jurídica bem definida.

O conceito de relação tributária, a despeito das nuances de variações, pode ser resumido como o exercício da vontade sobre alguém, isto é, uma vontade que se impõe em relação às pessoas. Logo, é evidente a tônica de violência quando se trata do poder, uma vez que não depende de aquiescência da pessoa que sofre a ação daquele que exerce o poder.

Consequentemente, a relação tributária, ao longo da história foi marcada por

uma relação de poder, inclusive com a utilização da violência efetiva, quando os Estados absolutistas impuseram a sua força para arrecadar de seus súditos os valores para manter os luxos da corte.

A legitimidade para a cobrança do tributo era a relação de subordinação entre súdito/vassalo e a coroa, o seu rei. A relação tributária, como já mencionado, era marcada pela exigência do crédito que podia ser adimplido das variadas formas: dando (ou entregando à força) dinheiro, bens, produtos de colheita e demais objetos que agradasse o sujeito ativo da relação obrigacional de entrega do tributo: o soberano, o rei. Nesse tocante, Ataliba (1998, p. 29) nos recorda que:

Antigamente, quando não se podia falar em estado de direito, o político usava de poder para obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com seus recursos para o estado [...]. Hoje, o estado exerce este poder segundo o direito constitucional e obedece, em todas as manifestações, ao estabelecido na lei.

A “origem espúria” do “poder de tributar” possibilitou até um absurdo histórico protagonizado por Vespasiano, quando, na Roma antiga, retomou a tributação do uso dos banheiros públicos, antes tributado pelo Imperador Nero (ROCHA, 2014, p.56).

Por conseguinte, antes da organização do Estado Fiscal, a relação tributária era notadamente marcada pela soberania, contudo numa conotação semântica de poderio ou força. Não era à toa que a cobrança do tributo, nos tempos de outrora, foi marcada muitas vezes por meio vexatórios e confiscatórios, um flagrante desrespeito ao direito de propriedade e às liberdades individuais, tuteladas constitucionalmente nos Estados constitucionais democráticos, tendo o princípio do Não-confisco, importante papel principiológico-normativo neste tocante.

Com o advento do Estado Democrático de Direito, consubstanciado numa Ordem Constitucional, a relação tributária ganhou novas configurações, visto que não existe mais um soberano (pessoa física) que violentamente (uso da força) cobra o seu tributo. Não obstante, a soberania e o traço violento da cobrança do tributo ainda permanecem, todavia com outro significado (violência simbólica). A expressão “poder de tributar” já não tem lugar nessa ordem jurídica, nesse sentido Machado (2007, p. 59), nos propõe a seguinte análise:

No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão ‘poder de tributar’ não se confunde com a expressão ‘competência tributária’. A palavra ‘poder’ tem significado que transcende a ideia de Direito, que está presente na palavra ‘competência’. ‘Poder’ é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativo. Já a palavra ‘competência’

alberga a ideia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo. [...] Talvez possamos dizer que o 'poder de tributar é uma expressão pré e metajurídica, enquanto a expressão 'competência tributária' é uma expressão tipicamente jurídica (grifo nosso).

A competência tributária também está delimitada na Constituição. É o texto constitucional que fixa os limites de cada ente político para instituição de tributos, de modo que não é a norma constitucional instituidora dos tributos, mas a legislação ordinária de cada ente, consoante a competência atribuída, que será o veículo introdutor de norma instituidora de tributo. A Constituição só dá aos entes políticos a competência para instituir, nesse sentido se posiciona Carvalho (2009, p. 59):

A lei constitucional, instrumento primeiro e soberano, que se sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas. Abriga, em grande parte, regras de estrutura, quer dizer, normas que prescrevem como outras normas devem ser produzidas, modificadas ou extintas. São verdadeiras sobrenormas, porque falam não diretamente da conduta que suscita vínculos tributários, mas do conteúdo ou da forma que as regras hão de conter. É na Lei das Leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legiferante daquelas pessoas. Igualmente, é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos.

A fixação da competência tributária é considerada como uma garantia ao cidadão que, caso não existisse essas limitações, ficaria a mercê do Estado, correndo o risco de sofrer a sua arbitrariedade, o desrespeito às suas liberdades e direitos fundamentais, o que seria um retrocesso à tirania outrora já vivenciada.

A fim de entender como Estado exerce a sua competência/poder de tributar, o capítulo seguinte abordará o Sistema Tributário Constitucional de modo a descrever o escopo desenhado pelo constituinte de 1988 para o exercício da competência tributária.

Será de grande valia essa abordagem seguinte a fim de verificarmos se o exercício da competência tributária dos estados da federação, relativamente ao IPVA, está conforme o escopo constitucional, sobremaneira, iluminado pela compreensão de um Estado Democrático de Direito do modo exposto nas linhas anteriores.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal de 1988 erigiu o Sistema Tributário Nacional inserindo no seu bojo as normas que regem a relação tributária entre o fisco e o contribuinte. Por isso, a hermenêutica jurídica dessas normas constitucionais tributária demanda uma interpretação sistêmica. Para tanto, é preciso entender o conceito e ideia sistêmica do Direito.

3.1 A NOÇÃO DE SISTEMA E A IDEIA SISTÊMICA DO DIREITO

A partir do século XXI a palavra sistema tornou-se um verdadeiro jargão popular graças ao avanço tecnológico, sobretudo da evolução da informática e da tecnologia computacional, de modo que ao falar de sistema, torna-se inevitável a sua alusão aos sistemas computacionais.

Com efeito, a ideia de sistema não é restrita à ciência da tecnologia informática, pois em outros âmbitos científicos também é adotada: na economia, fala-se de sistemas econômicos e financeiros; na ciência política, fala-se de sistema político; na medicina, fala-se de sistemas do corpo humano etc.

Portanto, se o conhecimento científico emprega a ideia de sistema em seus âmbitos, infere-se que o signo “sistema” não possui uma univocidade semântica consagrada, de sorte que em cada área do conhecimento humano recebe um matiz semântico peculiar. Assim, no âmbito da Ciência do Direito, por exemplo, a compreensão de sistema tem conteúdo semântico próprio e características próprias.

É possível chegar a uma compreensão jurídica comum a cerca do significado de “sistema”, denominado por Carvalho (2007, p.137) como significado de base: “Surpreendido no seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum”.

O “significado de base” aduzido pelo autor, não foge, de todo, da etimologia desta palavra que, oriunda do grego, significava “todo” composto por suas partes ou um conjunto, logo um conceito bastante amplo e genérico.

Adotando essa mesma compreensão Machado (2007, p. 291) define: “[...] a palavra sistema modernamente significa o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e interdependente”.

Ataliba (1966, *apud*, Carraza, 2007, p. 37), também define sistema como:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado e uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema.

Ainda que várias teorias de sistema apresentem suas diversidades de significados, o “significado de base” que se extrai é que o sistema é um todo composto por várias partes que se inter-relacionam e, ao inter-relacionar-se compõem um determinado sistema com características e finalidade. Disso tudo, infere-se que existem vários sistemas ou tipos de sistema, e para melhor compreendê-los, alguns autores os reúnem em classes.

Carvalho (2007, p. 139) apresenta duas classificações dos sistemas, a saber:

Fala-se em sistemas reais ou empíricos e sistemas proposicionais. Os primeiros, constituídos por objetos do mundo físico e social; os segundos, por proposições, pressupondo, portanto, linguagem. Os sistemas proposicionais podem ser meramente formais, onde as partes componentes são entidades ideais, como na Lógica, na Matemática etc. (fórmulas proposicionais), que chamaremos sistemas proposicionais nomológicos ou, simplesmente, sistemas nomológicos, ou formados por proposições com referência empírica, que denominaremos sistemas nomoempíricos [...] Por sua vez, os sistemas nomoempíricos podem ser constituídos de proposições descritivas, como no caso dos sistemas de enunciados científicos (sistemas nomoempíricos descritivos ou teóricos), ou de proposições prescritivas, como acontece com os sistemas que se dirigem à conduta social, para alterá-la (sistema das regras morais, jurídicas, religiosas etc.)

Para o presente trabalho, interessa o estudo dos sistemas jurídicos, ou a visão sistêmica do Direito. Como sistema jurídico, entende-se as partes que compõem esse “todo” unitário, que são as normas jurídicas positivadas, o objeto de estudo da ciência jurídica. Nesse sentido Carvalho (2007, p. 10) afirma:

Se pudermos reunir todos os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infra legais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam, formando um sistema. As unidades desse sistema são as normas jurídicas que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia) (grifo nosso).

Essa compreensão de sistema como um “todo composto por partes que se interligam” é também entendida por Ferraz Júnior (2001, *apud*, Cardoso, 2012, p. 616):

Entendemos por sistema um conjunto de objetos e seus atributos (repertório do sistema), mais as relações entre eles, conforme certas regras (estrutura

do sistema). Os objetos são os componentes do sistema, especificados pelos seus atributos, e as relações dão o sentido de coesão ao sistema.

Na mesma linha entende Silva (2006, p.33): “O Direito é fenômeno histórico-cultural, realidade ordenada, ou ordenação normativa da conduta segundo uma conexão de sentido. Consiste num sistema normativo”.

Como produto histórico-cultural, uma vez que formado por normas prescritivas de condutas, o sistema normativo torna-se dinâmico, pois essas normas se alteram com o tempo, isso porque determinada conduta não se perpetuará na sociedade, notadamente, marcada pelas suas vicissitudes e evolução. Este aspecto é observado por Ferraz Júnior (1994, p.177) ao tratar do Ordenamento Jurídico:

O sistema de que falamos nesse passo tem, ademais, caráter dinâmico. A expressão sistema dinâmico provém de Kelsen e, em oposição ao estático capta as normas dentro de um processo de contínua transformação. Normas são promulgadas, subsistem no tempo, atuam, são substituídas por outras ou perdem sua atualidade em decorrência de alterações nas situações normadas. O sistema é apenas uma forma técnica de conceber os ordenamentos, que são um dado social. A dogmática capta o ordenamento, este complexo de elementos normativos e não normativos e de relações entre eles, de forma sistemática para atender às exigências da decidibilidade de conflitos. E preciso dizer, como vimos, se estamos ou não diante de uma norma jurídica, se a prescrição é válida, mas para isso é preciso integrá-la no conjunto, e este conjunto tem de apresentar contornos razoavelmente precisos: a ideia de sistema permite traçar esses contornos, posto que sistema implica a noção de limite, esta linha diferencial abstrata que nos autoriza a identificar o que está dentro, o que entra, o que sai e o que permanece fora.

Ainda discutindo a respeito da ideia de sistema, Carvalho (2007, p. 150) salienta a característica autopoietica do Direito formada pela teoria autopoietica dos sistemas, do grego *auto*= próprio e *poiesis* = criação:

Os sistemas autopoieticos ostentam a chamada ‘clausura organizacional’: são fechados no plano operacional, mas abertos em termos cognoscitivos. Isto quer significar que o direito se comunica com os outros subsistemas sociais, mas de forma exclusivamente cognoscitiva. Seu *modus operandi* é totalmente alheio a qualquer influxo do meio exterior, seja do ‘mundo da vida’, seja de outras organizações sistêmicas de caráter autopoietico, como Economia, Política, Moral, Religião etc...

A compreensão autopoietica do Direito o concebe como um sistema autorreferencial, fechado às influências externas, todavia é aberto e comunicacional com outros sistemas e subsistemas. Desta forma, nesse sentido, o Direito se comunica com outros subsistemas absorvendo-lhes as informações e processando-as de modo contextualizado e adaptado ao seu sistema/subsistema.

A perspectiva autopoietica do Direito serve muito ao pensamento dogmático, sobremaneira quando surgem as contrariedades do sistema jurídico positivo, as

quais a dogmática procura resolver internamente, isto é, o ordenamento ou sistema jurídico buscará a solução numa hermenêutica do próprio ordenamento, isto é, como se a norma interpretasse a norma.

Por derradeiro, a ideia sistêmica do Direito é de capital importância uma vez que se torna uma referência epistemológica, dotada de uma racionalidade com a qual se entende os fenômenos jurídicos. Daí a necessária incursão no sistema a fim de compreender suas antagonias, as “lacunas e contradições entre as unidades do conjunto”, buscando as soluções para dirimi-las.

3.1.1 O sistema/subsistema tributário constitucional

Como já assinalado no capítulo I, a Constituição Federal é norma fundamental que dá validade para todas as normas, sendo assim, uma vez que o constituinte originário erigiu um sistema tributário nacional, toda a atividade legislativa e administrativa concernente à atividade tributária do Estado tem que estar em conformidade com a norma constitucional, do contrário, corre-se o risco da incidência de alguma inconstitucionalidade, que sempre culmina numa arbitrariedade do poder estatal.

A constituição é norma fundamental do sistema jurídico, pois é ela que dá legitimidade de conformidade às demais normas. Ora, é a constituição um sistema próprio uma vez que regula as relações de determinado estado com seus cidadãos e outros estados nacionais.

Dessa feita, o Direito Tributário é entendido como um subsistema extraído do sistema constitucional, nesse sentido entende Carvalho (2007, p.157):

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções no todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas.

De igual modo, assinala também Ataliba (1972, p. 122):

Sistema constitucional é a aplicação do conceito de sistema à Constituição. Há sistema constitucional, onde se reúnem harmonicamente princípios e

normas constitucionais, ou seja, princípios e normas, que tratam da superior atividade estatal. [...] É sempre 'sistema constitucional tributário', exatamente para mostrar que reduzimos o conceito de sistema a simplesmente esta perspectiva.

Uma vez particularizado dentro de um sistema maior, é necessário entender as características gerais desse subsistema. De modo geral, Machado (2007, p. 292) elenca as classes dos subsistemas tributários:

Rígidos são os sistemas nos quais o legislador ordinário de quase nenhuma opção dispõe, visto como a Constituição estabelece o disciplinamento completo, traçando todas as normas essenciais do sistema.

Flexíveis são aqueles sistemas nos quais o legislador ordinário goza de faculdades amplas, podendo inclusive alterar a própria discriminação de rendas.

Racionais são os sistemas elaborados à luz dois princípios ditados pela Ciência das Finanças e tendo em vista determinados objetivos políticos. Os Históricos são aqueles resultantes da instituição de tributos sem prévio planejamento. Os tributos são instituídos de forma casuística, sem qualquer preocupação com o todo. A rigor, não devem ser considerados sistemas, posto que a este conceito não correspondem.

Como característica peculiar do Sistema Tributário Constitucional brasileiro Ataliba (1972, p. 129) anota:

[...] uma das características do sistema constitucional tributário brasileiro a sua rigidez. O sistema Constitucional brasileiro é rígido, ou seja, as normas constitucionais sobre tributação no Brasil são hirtas e inflexíveis, não dando, portanto, liberdade ao legislador. O legislador ordinário no Brasil, não tem liberdade.

Por conseguinte, o Sistema Tributário Brasileiro é da classe dos rígidos. Essa rigidez será percebida na análise seguinte sobre o sistema constitucional tributário brasileiro, porque o constituinte originário, ao normatizar os princípios que devem reger a relação entre o contribuinte e o fisco, estabelecer os tipos tributários e a repartição de competência, erigiu, desse modo todo, o sistema tributário, cabendo ao legislador exercer a competência tributária concernente às normas constitucionais relativas à atividade tributária estatal.

3.2 OS PRINCÍPIOS COMO DIRETRIZES E LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAÇÃO DO ESTADO

Partindo da vertente etimológica, princípio (do grego *principium*, *principii*) significa começo, origem, base, portanto, trata-se de um ponto inicial ou de partida causador de determinado processo.

Ao tratar da ideia de sistema, anteriormente assinalou-se ser este um todo

unitário composto por elementos particulares que se inter-relacionam. Ao compor o sistema jurídico, como dito, no amálgama de normas ou de um plexo de normas, é necessário um elemento fundante ou elementos fundantes que o sustenta. Os princípios são e funcionam como verdadeiros elementos fundantes, de sustentação, ou, melhor, a fundamentação da organicidade do sistema, é no dizer de Carraza (2007, p. 37) a “pedra angular” de qualquer sistema.

Noutro prumo, os princípios portam um conteúdo jurídico carregado de valor, porquanto a doutrina também assevera que eles são normas cujo conteúdo jurídico é axiológico, porque portam valores que irradiam ordenamento a fora, de modo que as outras normas, componentes do sistema jurídico, guardem perfeita consonância com esses valores irradiados.

Por seu turno, Carvalho (2007, p. 158) identifica quatro utilizações semânticas do signo princípio, no âmbito do Direito, duas de cunho valorativo e duas de cunho objetivo:

a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.

Em definição sintética Carraza (2007, p. 39) entende o princípio jurídico como: “um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.”

Como se pode extrair da doutrina, com a positivação do direito, os princípios se normatizaram, de sorte que as normas carregam princípios e não o contrário, a natureza do princípio não é a norma em si, embora este esteja positivado numa norma. Essa compreensão é importante, porque os princípios nem sempre estão positivados na norma, uma vez que existem princípios constitucionais, legais e infra legais, os quais podem estar explícitos ou implícitos.

Por ser de conteúdo normativo, os princípios são também de caráter cogente uma vez que obrigam a sua observância, como bem alerta Carraza (2007, p. 41):

[...] em razão de seu caráter normativo os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional. São eles que estabelecem aquilo que chamamos de pontos

de apoio normativos para a boa aplicação do Direito (grifo meu). [...] o princípio cumpre uma função informadora dentro do Ordenamento jurídico e, assim, as diversas normas devem ser aplicadas em sintonia com ele. Todas só encontram a correta dimensão quando ajustadas aos princípios que a Carta Magna alberga e consagra. Tal se dá, porquanto os princípios jurídicos atuam como 'vetores para soluções interpretativas' e os constitucionais compõem o jurista a direcionar seu trabalho para as *ideias-matrizes* contidas na Carta Magna (grifo nosso).

Como já mencionado, existem vários tipos de princípios jurídicos, mas o que interessa ao presente trabalho são os princípios constitucionais, já que a atividade tributária do Estado brasileiro está erigida sistematicamente na constituição, porquanto temos um sistema tributário proeminentemente constitucional.

3.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Princípios Constitucionais nada mais são do que princípios jurídicos dispostos no Texto Constitucional ou decorrente dele (princípios implícitos). Sendo a Constituição a norma fundamental que ocupa a cúspide piramidal do sistema jurídico, os princípios nela insertos possuem status privilegiado, contudo entre eles não há menor ou maior status de supremacia, a não ser pelo conteúdo que cada um expressa o que demanda uma atividade hermenêutica capaz de cogitar princípio e sobre princípio (Carvalho, 2007, p.164).

A cerca da importância desses princípios, Barroso (1996, apud Carraza, 2008, p. 45) faz a seguinte exortação:

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais, que são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui. A atividade de interpretação da Constituição deve começar pela identificação do princípio maior que rege o tema a ser apreciado, descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que reger a espécie.

Daí a necessidade de ao fazer a incursão no sistema constitucional tributário, tomar primeiro os princípios informadores do sistema, uma vez que dotados de supremacia, como observa Carraza (2007, p. 50):

Um princípio jurídico-constitucional, em rigor, não passa de uma norma jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas, mesmo as de nível constitucional. Exerce tal princípio, uma função axiologicamente mais expressiva, dentro do sistema. Tão que sua desconsideração traz à sirga consequências

muito mais danosas que a violação de uma simples regra. Mal comparando, acutilar um princípio constitucional é como destruir os mourões de uma ponte, fato que, por certo, provocará seu desabamento. Já, lanhar uma regra corresponde a comprometer uma grade desta mesma ponte, que, apesar de danificada, continuará de pé.

Alguns doutrinadores² costumam fazer a divisão entre princípios constitucionais gerais e princípios constitucionais tributários. Os primeiros dizem respeito aos princípios constitucionais aplicados a todo sistema jurídico, enquanto estes se referem aos princípios aplicados especificamente ao sistema tributário. Há também outros doutrinadores que dão a nomenclatura de princípios universais, ainda que esses princípios só apliquem ao Direito tributário.

Dada à pluralidade de princípios constitucionais genéricos, isto é, aplicados a todo ordenamento jurídico, na sequência serão expostos tão somente os princípios constitucionais tributários, pois esses guardam conformidade entre os doutrinadores ao passo que aqueles guardam variações, pois alguns doutrinadores abordam determinado princípio como geral, enquanto que outros já não o fazem dessa maneira³.

3.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

São princípios dispostos no Texto Constitucional que representam verdadeiras limitações do poder de tributar do Estado. Toda atividade estatal de tributação deve estar jungida a estes princípios que o constituinte consagrou na constituição.

Neste sentido decidiu o STF na ADI-712/92-DF:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importantes conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

2 Paulo de Barros de Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário divide os princípios entre “constitucionais gerais” e “constitucionais tributários”; Hugo de Brito Machado, também no seu Curso de Direito Tributário fala em princípios jurídicos da tributação.

3 É o caso, por exemplo de Roque Antônio Carraza, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário.

Essa concepção dos princípios constitucionais tributários como limitação do poder estatal e garantia ou expressão fundamental dos direitos individuais dos contribuintes é abordada pela doutrina.

Machado (2007, p.62) assim entende:

Sendo, como é a relação da tributação uma relação jurídica e não simplesmente de poder, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes. São eles os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego. Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face de elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.

Carvalho (2007, p.158) também observa:

O quadro das imposições tributárias, no Brasil, encontra-se sob o influxo de muitos princípios constitucionais. Atuam sobre essa área postulados constitucionais genéricos, que se irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com seus súditos, e princípios constitucionais especificamente canalizados para o terreno dos tributos, conhecidos como princípios constitucionais tributários.

De igual forma assevera Baleeiro (2013, p.77):

O poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam limitações ao exercício daquele poder, e não apenas à competência tributária.

Como princípio constitucional tributário, enuncia-se primeiro o Princípio da Legalidade estrita ou Tipicidade Cerrada. Esse princípio é decorrente do princípio genérico da legalidade, encartado no artigo 5º, II, CF/88: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Não obstante, quando levado para o Sistema Tributário, o constituinte restringiu ainda mais o princípio da legalidade ao encartá-lo no artigo 150, inciso I, da Constituição: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O referido dispositivo consagra, no entendimento de alguns doutrinadores, como princípio da tipicidade tributária, isso porque o constituinte “amarrou” o legislador ordinário de modo que este só pode exercer a competência tributária por meio de lei, entendida, *strictu sensu* ou no seu sentido formal.

Como se verá nas páginas seguintes, o legislador institui o tributo exercendo

a competência legislativa, destarte, é a lei o veículo introdutor da norma tributária, no dizer de Carvalho (2007, p. 174-175):

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

Acerca do princípio da Legalidade Tributária ou Tipicidade Cerrada, como alguns doutrinadores chamam, Baleeiro (2013, p. 77) anota: “Efetivamente, não existem exceções [...], à legalidade, pois todo tributo somente pode ser disciplinado, em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo), por diploma legal, emanado do Poder legislativo”.

A especificidade do princípio da legalidade no âmbito tributário é também assinalada por Machado (2007, p. 64), nos seguintes termos:

Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora de tributo há de conter: a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão da vontade. A rigor o que a lei deve prever não é apenas a hipótese de incidência, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a hipótese de incidência e o consequente mandamento. A descrição do fato temporal e da correspondente prestação, com todos os seus elementos essenciais, e ainda a sanção, para o caso de não prestação.

Na mesma linha também observa Carraza (2007, p. 245 e 248):

O tributo, pois, deve nascer da lei (editada, por óbvio, pela pessoa política competente). Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte. Remarcamos ser de exclusividade da lei, não só a determinação da hipótese de incidência do tributo, como, também, de seus elementos quantitativos (bases de cálculo e alíquotas).

Não obstante tenha o constituinte estabelecido o princípio da legalidade ou tipicidade, como demonstrado pela doutrina assinalada pelos autores acima, existem exceções no próprio Texto Constitucional.

É o caso dos empréstimos compulsórios, impostos residuais da União e as contribuições sociais dispostas no §4º do art. 195 da CF/88, os quais são instituídos

por outra espécie normativa, no caso, a lei complementar, porém, isto não significa exceção ao princípio da legalidade, pois, *in casu*, o Texto Constitucional, pelo contrário, dificulta ainda mais a atividade do legislador, uma vez que a espécie legislativa nesses tipos tributários demanda um quórum maior para a sua edição, e não um quórum simples, como no caso das leis ordinárias. É o que dispõe o artigo 69 da Constituição Federal: “As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

Com efeito, há exceções expressas⁴ ao princípio da legalidade a previsão da alteração das alíquotas da base de cálculo das seguintes espécies tributárias: Imposto de Importação (II), Impostos de exportação (IE), Imposto s/Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte estadual e intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre combustíveis e Lubrificantes e a Cide-combustíveis. Todas essas espécies tributárias, embora instituídas por lei, podem ter suas alíquotas alteradas por ato do poder executivo.

Essas exceções são duramente criticadas por Carraza (2007, p.298), o qual afirma que nestes casos há tão somente observância ao princípio genérico da legalidade, sendo extirpado o princípio da legalidade estrita:

Admitimos, no entanto, que, em relação aos impostos apontados nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Magna carta, o princípio da legalidade não foi levado às últimas consequências. Assim, no que tange a estes tributos, vigora, simplesmente, o princípio da legalidade (não o princípio da estrita legalidade). Como quer que seja, a única justificativa para o § 1º do ar. 153 da CF, é a vedação absoluta da mitigação da estrita legalidade das alíquotas nos demais casos, isto é, em relação a todos os outros tributos, sejam ele impostos, taxas ou contribuições.

Por sua vez, Machado (2007, p. 296) assim entende:

Só mediante lei são possíveis a criação e majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato normativo que não seja a lei, em sentido próprio, restrito [...]. Essa regra, porém, admite exceções no que se refere à majoração de certos tributos, que pode ocorrer, dentro de limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo. Tais exceções, é importante esclarecer, são somente as previstas na própria Constituição Federal.

Portanto, o princípio da legalidade, no âmbito do direito tributário, assume uma característica própria, uma vez que a competência tributária será exercida

4 As exceções mencionadas encontram-se nos seguintes dispositivos da Constituição: artigo 153, §1º; artigo 155, § 4º, IV e artigo 177, § 4º, I, “b”. Os referidos dispositivos são lamentavelmente de caráter remissivo, por essa razão, não foram colacionados uma vez que não se demonstraria elucidativos, motivo pelo qual somente se referenciou.

mediante a instituição de tributo, que se dá pela edição da lei, *strictu sensu*, que, por seu turno, deve, minuciosamente, descrever a hipótese de incidência ou a regra matriz de tributação.

A legalidade estrita, ou a tipicidade tributária, guarda perfeita consonância com a ideia de Estado Democrático de Direito, abordado no capítulo anterior, pois, as atividades do Estado estão restritas aos ditames legais, sobremaneira a atividade tributária. A legalidade também guarda consonância com a forma de governo adotada pela Constituição de 1988, a forma republicana, uma vez que a democracia vislumbra o interesse público, entendido como bem-comum, o qual deve ser buscado pelo Estado, que, por sua vez, por meio dos parlamentares, legítimos representantes do povo, na democracia representativa, editam leis, em tese, de acordo com vontade popular, pois são representantes dela.

Decorrente do princípio da legalidade, o Texto Constitucional encartou também o Princípio da Anterioridade, consubstanciado no inciso III, do artigo 150, *in verbis*:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea 'b'.

O princípio insculpido nesse dispositivo informa que o legislador não poderá exigir a exação do contribuinte no mesmo exercício financeiro em que a lei é publicada (alínea b), o que a doutrina nomina de princípio da anterioridade anual. Por outro lado, numa intensidade mais aguda, dispôs o constituinte que, embora a lei seja publicada no interstício de um exercício financeiro, o tributo só poderá ser exigido depois de decorridos noventa dias da publicação do diploma legal (alínea c), o que a doutrina nomina de princípio da anterioridade nonagesimal.

O rigor do Texto Constitucional não é à toa, pois somente com o princípio da anterioridade anual, o contribuinte poderia ser surpreendido por uma exação repentina, no caso, por exemplo, de uma lei publicada no último dia do ano civil, que no caso do Brasil, coincide com o exercício financeiro.

Tanto o princípio da anterioridade anual como a nonagesimal (ou noventa), são decorrentes do princípio geral do Direito, a irretroatividade da lei, insculpido no

artigo 5º, XXXVI da Constituição. A repetição ciosa do Constituinte não é mero exagero, como aponta Carvalho (2007, p. 178):

Com efeito, o enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido como princípio da irretroatividade das leis, não vinha sendo, é bom que se reconheça, impedimento suficientemente forte para obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir efeitos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundo os quais os administrados orientam a direção de seus negócios. Tranquilos, na confiança de que tais eventos se encontravam sob o pálio daquele magno princípio, foram surpreendidos por grosseiras exações, que assumiram o nome de empréstimo compulsório.

Conquanto, o princípio da anterioridade, tanto nonagesimal como anual, excepcionam algumas espécies tributárias; isto é feito no próprio Texto Constitucional no artigo 150, § 1º.

Pela leitura do dispositivo, tem-se o seguinte regime: tributos que se excetuam da anterioridade anual e, outros que se excetuam à anterioridade nonagesimal. Diante disso, apresenta-se o seguinte rol, que no entender de Carraza (2007, p. 200) é de caráter taxativo, vedada, inclusive, sua ampliação por meio de emendas constitucionais:

- a) Exceções à anterioridade anual ou comum: Empréstimo Compulsório para despesas extraordinárias, Impostos de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras, Impostos Extraordinário de Guerra, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (sobre combustíveis e lubrificantes), Cide-combustíveis e Contribuições de Seguridade Social.
- b) Exceções à anterioridade nonagesimal: Empréstimo Compulsório para despesas extraordinária, Imposto de *Importação*, Imposto de Exportação, Imposto de Renda, Imposto sobre Operações Financeiras, Impostos Extraordinários de Guerra, Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor e Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana; os dois últimos a exceção se refere somente à fixação da base de cálculo.

Quanto ao penúltimo e o último tipo de exação, arrolado no item b, assinala-se a consideração crítica feita por Carraza (2008, p. 205):

Já, no pertinente ao IPVA (imposto sobre propriedade de veículos automotores) e ao IPTU (imposto predial e territorial urbano) a restrição em exame encerra um lamentável erro de técnica, pois confunde a base de cálculo *in abstracto* com a base de cálculo *in concreto* destes tributos. A base de cálculo *in abstracto* destas figuras exacionais (como, de resto, de qualquer tributo) deve ser fixada por meio de lei (princípio da legalidade

tributária). Já, a apuração da base de cálculo in concreto (que Aires Barreto chama base calculada) diz respeito ao ato administrativo de lançamento, sendo, assim, da alçada privativa do Poder Executivo. Ora, sob pena de violação ao princípio da anterioridade, a lei que majora a base de cálculo destes tributos só poderá incidir em um dado exercício financeiro se observar o disposto na alínea “c” do inciso III do art. 150 da CF (que veio explicitar o que já se encontrava implícito na alínea ‘b’ do dispositivo). Apenas os atos administrativos que concretizam os comandos contidos nesta mesma lei (*v.g., a planta genérica de valores*) é que poderão ser aplicados sem a observância da alínea “c”, em exame. Daí a impropriedade redacional do art. 150, § 1º, *in fine*, da CF (com a redação dada pela Emenda Constitucional 42/2003).

Existe outra exceção que é fixada pela jurisprudência, é o caso da Súmula 669 do STF: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação não se sujeita ao princípio da anterioridade.” A razão dessa exceção é porque, neste caso, não se trata de atividade relacionada à competência tributária (instituir ou majorar tributos), mas simplesmente à atividade Administrativa Fazendária.

Data vênia, a jurisprudência firmada não guarda consonância com o princípio da anterioridade, funciona, com efeito, como mitigação a esse princípio, ao que Carraza (2007, p. 215) criticamente anota:

O pagamento, como ninguém duvida, é apenas a *solutio* da obrigação tributária. É, se quisermos, uma das formas de extinção do tributo (ao lado da prescrição, da remissão, da compensação, etc.). É, em suma, decorrência do tributo. Pois bem, se o tributo não pode ser majorado no mesmo exercício de sua cobrança, é mais do que evidente que sua forma de pagamento também não pode sofrer alterações que agravem a situação do contribuinte. [...] Por isso tudo, estamos convencidos de que o princípio da anterioridade não é respeitado se lei do exercício financeiro em curso reduz prazos de pagamento do tributo ou altera os paradigmas para a fixação do montante de suas prestações (*v.g., de OTN para IPC ou TRD*).

Por fim, há que se lembrar de que o princípio da anterioridade é garantia assegurado ao contribuinte, pois assim começa enunciando o inciso III do artigo 150 da Constituição Federal. O STF, ao julgar a ADI 939-7/DF entendeu que este princípio constitui um direito individual fundamental e, por consequência uma cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição.

Logo, é o princípio da anterioridade verdadeira limitação ao poder de tributar do Estado, visto que o contribuinte não pode ser surpreendido por uma exação repentina, de modo a onerar o seu patrimônio, garantindo dessa maneira a segurança jurídica que tem por conteúdo a não surpresa e a boa fé.

Por outro lado, não se pode negar que as exceções feitas a este princípio, pelo constituinte derivado, ameaçam o próprio princípio da anterioridade e da segurança jurídica, por estar igualmente a este ligado, como demonstrado pelas

críticas e exortações da doutrina, não podendo a ciência jurídica se esquivar de um posicionamento crítico, quiçá ser capaz de influenciar a jurisdição constitucional no que tange a decidibilidade dos conflitos no âmbito tributário.

A atividade do fisco também deve obediência ao Princípio da Isonomia, que, no Direito Tributário, recebeu acentuação, nos termos do artigo 150, II da Constituição Federal:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Esse princípio nada mais é do que acentuação do princípio genérico da Isonomia, disposto no Texto Constitucional, artigo 5º, *caput*, e visa garantir a justiça tributária, igualmente de natureza principiológica.

O princípio da isonomia é elucidado pela doutrina por meio do brocardo “tratar os iguais como iguais e os desiguais como desiguais”. É o que vem estampado no dispositivo constitucional acima.

Todavia, a isonomia tributária, excetua algumas situações em que o legislador pode estipular discriminações, como, por exemplo, a isenção do contribuinte do pagamento de determinada exação. A respeito, ensina Machado (2007, p. 68):

Na verdade a lei sempre discrimina. Seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais e existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina. O importante, portanto, é saber como será válida essa discriminação. Quais critérios admissíveis, e quais critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia. [...] Em matéria tributária, há problema em saber se a regra de isenção fere, ou não, o princípio da isonomia. A questão é difícil porque envolve a valoração dos fins pretendidos pela norma isentiva. Essa valoração é que vai preencher o vazio da postura puramente normativista, e tudo terminará sendo uma questão de justiça, ou de injustiça, da isenção.

Nesse sentido o STF vem firmando a sua jurisprudência, é o que se depreende dos julgamentos trazidos à colação:

[...] Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. (ADI 1643/02-DF, rel. Min. Maurício Correa, julgamento em 05/12/2002, Plenário, DJE de 14/03/2003)

[...] In casu, padece de inconstitucionalidade formal a Lei Complementar nº 358/09 do Estado do Mato Grosso, porquanto concessiva de isenção fiscal, no que concerne ao ICMS, para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais sem o necessário amparo em convênio interestadual, caracterizando hipótese típica de guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988.

A isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes “em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida”, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, engendra-se tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais estaduais (ADI 4.276/MT).

Pis/Cofins-Importação. Lei 10.865/2004. (...) O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do Pis e da Cofins pelo regime não cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF [...]. (RE 559.937/RS/2013).

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 3º da Lei 7.940, de 20-12-1989, que considerou os auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários. Ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecido valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes fixados segundo a capacidade contributiva de cada profissional. Taxa que corresponde ao poder de polícia exercido pela Comissão de Valores Mobiliários, nos termos da Lei 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional. Ação direta de inconstitucionalidade que se julga improcedente." (ADI 453-1/2006)

Por derradeiro, a isonomia tributária é importante diretriz principiológica que obriga o Estado a tratar os contribuintes dentro de uma igualdade legal. Igualdade essa que não significa uma mesma medida para todos, uma vez que se perpetraria injustiça, porquanto a isonomia tributária serve à justiça tributária. É essa característica que dá razão às discriminações e tratamentos diferenciados que o legislador faz, como demonstrado no caso das isenções. Não obstante, o Estado tem de ser cauteloso na definição de critérios para essas diferenciações, sob pena de aí violar o princípio da isonomia.

Outro princípio que guarda relação com o princípio da isonomia é o da Capacidade Contributiva, o qual está encartado no artigo 145, § 1º da Constituição:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A capacidade contributiva que a Constituição preconiza, na verdade, se trata de capacidade econômica do contribuinte, diferente da capacidade financeira. Significa, pois, que cada contribuinte deve contribuir de acordo com as suas rendas e haveres, enfim, o que se leva em conta é a sua situação patrimonial.

Essa compreensão Carvalho (2007, p. 182) demonstra ao determinar o que seja a capacidade contributiva:

[...] Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Essa é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição de percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quanto empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º., caput, do Texto Supremo. Todavia não custa reiterar que só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que consistirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.

Carraza (2007, p. 86-87) entende a capacidade contributiva do seguinte modo:

De um modo amplo, já podemos adiantar que ela se manifesta diante de fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica desta particular espécie tributária. [...] Importante destacar que o legislador tem o dever, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos, não só de escolher fatos que exibam conteúdo econômico, como de atentar para as desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas.

A capacidade contributiva deve ser observada no exercício da competência tributária, por meio da atividade legislativa. Os fatos geradores do gravame, objetivamente (capacidade contributiva absoluta), devem ser de cunho econômico, a ponto de se aferir o *quantum debetur* dos contribuintes (capacidade contributiva subjetiva), guardando, desse modo, perfeita consonância com o princípio da isonomia e da justiça tributária, consubstanciada numa divisão, isonômica, da carga tributária.

Ainda na descrição dos princípios constitucionais, a Constituição, no artigo 150, IV, dispõe: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: utilizar o tributo com efeito confiscatório.” Este dispositivo consagrou o que a doutrina costuma chamar de Princípio do Não Confisco ou Princípio da Proibição de Tributo com efeito de Confisco.

O seu conteúdo informa que o Estado não pode extravasar na exigência do tributo, a ponto de deixar o contribuinte privado do mínimo essencial para viver. Porquanto, é fruto do Estado de Direito, uma vez que a atividade tributária tem limite

fixado na lei, também respeita os direitos individuais fundamentais da propriedade e da liberdade.

Contudo, a dificuldade que surge do princípio, ora em comento, é precisar até que ponto um gravame tem efeito confiscatório, o que, *prima facie*, o constituinte não estabeleceu. Quanto a isso, Machado (2007, p. 71), apresenta a seguinte solução:

Cabe ao judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal. [...] O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto.

Carvalho (2007, p. 179 e 181) entende que a disposição constitucional do não confisco porta um significado unicamente axiológico:

O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como fórmula lídima de exigência tributária. [...] Intricado e embaraçoso, objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.

O alcance semântico do princípio do não confisco é difícil de delimitar. Contudo, como cabe ao judiciário dirimir as questões que se lhes apresentam (princípio da inafastabilidade da jurisdição, art. 5º, CF/88) para serem decididas, o alcance semântico deve ser dado com o exercício da jurisdição no caso concreto.

Não obstante, o melhor critério de juízo nesta situação é a verificação da consonância do gravame com a compleição do Estado Democrático de Direito, de modo que a exigência tributária não se demonstre como atividade arbitrária do Estado, absolutamente inadmissível e repelida nos Estados Constitucionais.

Detidos no artigo 150, V, a Constituição encartou o Princípio da Não-Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens, nos termos:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Trata-se de um princípio que guarda decorrência lógica da nossa forma de estado, como aduzido no capítulo I. Sendo o Brasil um Estado federado, os entes políticos não podem instituir tributo, cujo fato gerador seja a interestadualidade.

Nesse sentido, entende Machado (2007, p. 72): “o que ela (regra) proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

Quanto à ressalva feita no final do dispositivo retro mencionado, a razão que a doutrina apresenta para tanto é que a natureza do pedágio é de preço público e não de taxa (MACHADO, 2007, p.73). Esse posicionamento foi tomado pelo STF ao julgar a ADI 800/14-RS:

O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo poder público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita.” (ADI 800, rel. min. Teori Zavascki, julgamento em 11-6-2014, Plenário, DJE de 1º-7-2014.)

Por fim, importante mencionar que o princípio descrito não limita à tributação à circulação de mercadorias ou operações tanto interestadual como intermunicipal. A vedação, por conseguinte, restringe-se somente ao aspecto da interestadualidade ou intermunicipalidade, de modo que esses não podem ser razão de ser do tributo, isto é a sua hipótese de incidência.

Ainda para salvaguardar o pacto federativo, o constituinte estabeleceu no Texto Constitucional:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

Essa norma constitucional alberga o Princípio da Uniformidade Geográfica, pelo qual a união não poderá, ao exercer sua competência tributária, estipular diferenças entre os entes políticos; isso, porque, como já assinalado, num Estado federal como o Brasil, os entes políticos não possuem diferenças jurídicas.

Em que pese a vedação referir somente à União, a doutrina a estende para os demais entes políticos, por força do princípio da simetria constitucional.

Outro princípio constitucional tributário que decorre do pacto federativo constitucional é o da Não-Discriminação em Razão da Procedência ou do Destino, vazada nos termos da Constituição Federal, artigo 152: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Portanto, não se pode conceber como hipótese de incidência do tributo,

tampouco como critérios de definição de suas bases de cálculo e de alteração de suas alíquotas a procedência ou destino de determinado serviço.

Até aqui foram expostos os princípios constitucionais tributários expressos no texto constitucional, os quais a doutrina traz no bojo da discussão do Direito Tributário. Porém, a par destes princípios que se aplicam em toda atividade tributária, tem-se também outros princípios específicos ao regimento de determinada espécie tributária, como por exemplo, os princípios da seletividade, não cumulatividade, progressividade, aplicados ao IPI, IR, ICMS e IPTU. Ademais, reitera-se que existem princípios decorrentes do texto constitucional tido pela doutrina como princípios implícitos.

Além desses princípios, o constituinte também restringiu a atividade tributária do Estado preconizando as imunidades e dando competência para os entes políticos realizarem as isenções.

O conceito de imunidade tributária, grosso modo, é uma hipótese de não incidência, isto é, a previsão de que determinada situação jamais pode ser tributada, trata-se de limitação da competência tributária dos entes políticos, uma vez que, na verdade, fixa uma regra de incompetência, sendo expressamente disposta no Texto Constitucional, de modo que é a Constituição o único diploma legal que pode estabelecer uma imunidade (BALEEIRO, 2013, p.114). Como exemplo de imunidade tributária tem-se o inciso VI do artigo 150 da CF, sendo as outras esparsas no texto constitucional.

Diferentemente, a isenção se dá no plano infraconstitucional e consiste em liberar do pagamento o contribuinte, por uma razão de extra fiscalidade estatal.

A compreensão a cerca dos princípios constitucionais do Sistema Tributário Nacional, permite, agora, adentrar em outra limitação da competência tributária, que é a sistemática de repartição da competência realizada pelo constituinte.

4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

No bojo do sistema tributário nacional, além das normas principiológicas, o Constituinte repartiu o “poder de tributar” com cada ente federado, outorgando-lhes as espécies tributárias. Essa repartição de competência se demonstra como garantia ao contribuinte na relação tributária, uma vez que se torna claro o sujeito ativo. Além disso, preserva a cláusula constitucional do federalismo.

4.1 CONCEITO DE COMPETÊNCIA E CLASSIFICAÇÃO

Silva (2006, p. 479) define competência como:

A faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competências são as diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções [...].

Dados esses diversos poderes aos entes políticos na Constituição, a doutrina (SILVA, 2006) fala em “competências”, separando-as em duas espécies: 1) competência material que se exerce de forma exclusiva, comum, cumulativa ou paralela; 2) competência legislativa, que pode ser exclusiva, privativa, concorrente e suplementar. Essas duas tipologias de competências são classificadas pelo critério da forma, conteúdo, extensão e origem.

A forma se refere ao modo pelo qual o constituinte dispôs as competências. Neste caso, ela poder enumerada ou expressa, porque explicitamente disposta no Texto Constitucional; reservada ou residual é a atribuição de competência que sobra aos outros entes políticos; implícita ou resultante, quando é silente a Constituição e as atividades ou atos forem, dentro de um critério de razoabilidade, necessários ao exercício das competências expressas.

Quanto ao conteúdo, refere-se à temática da competência atribuída àquele ente político, neste caso pode ser: econômica, social, político-administrativa, financeira e tributária e internacional.

O critério da extensão refere-se à participação de um ou mais entes naquela “porção de poder” definido pela Constituição. No caso, pode ser a) exclusiva, quando somente um ente exerce; b) privativa, quando um ente é outorgado em uma competência, contudo podendo delegá-la a outro ente; c) comum, cumulativa ou paralela, quando os entes políticos exercem determinada competência lhes

outorgada juntamente e em pé de igualdade com os demais entes; d) concorrente, quando a competência é exercida por vários entes caracterizada pela primazia da União na ponência de normas gerais e) suplementar, competência para complementar as normas gerais ou supridoras, no caso de sua ausência.

Pelo critério da origem, a competência pode ser originária, quando desde o início, isto é, a partir do Texto Constitucional, lhe é atribuída, e delegada, quando um ente recebe, por permissão constitucional, uma competência cuja titularidade pertencia a quem delegou.

Segundo Silva (2006, p.478) “a constituição de 1988 estruturou um sistema que combina competências exclusivas, privativas e principiológica com competências comuns e concorrentes, buscando reconstruir o sistema federativo segundo critérios de equilíbrio ditados pela experiência histórica.” Por consequência, temos uma sistemática de repartição de competência caracteristicamente complexa e rígida.

Esse “quadro constitucional” de competências é de suma importância para um Estado Federal, sobremaneira como o brasileiro, cujas características, em apertada síntese foram descritas no primeiro capítulo deste trabalho, uma vez que, com ausência de competências bem definidas, corre-se o risco de desarmonizar o equilíbrio federal. Por conseguinte, a repartição de competências, firmada por meio de critérios bem definidos, é o sustentáculo da federação.

4.1.1 Competência tributária

A Constituição delimitou a competência tributária de cada ente federativo, de sorte que cabe a cada um exercer a “porção de poder” recebida do constituinte originário (CARRAZA, 2007).

A competência tributária, seguindo a classificação já discorrida, é da espécie legislativa. Nos dizeres de Carvalho (2007, p. 236): “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

No mesmo sentido também define Carraza (2007, p. 483): “Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150,

I, da CF) [...]”.

Essa competência tributária é caracterizada pela doutrina como privativa, indelegável, incaducável, inalterável, irrenunciável e facultativa⁵. É privativa, porque somente o ente ao qual foi outorgado o poder legiferante de determinado tributo o poderá fazê-lo, isto é, por exemplo, não cabe ao município instituir o IPVA por que esta competência a Constituição outorga aos Estados. Destarte, a desobediência da privatividade culmina numa invasão de competência, neste sentido ensina Carraza (2007, p. 500): “a criação de um tributo por pessoa política incompetente viola normas constitucionais. Esta anomalia jurídica não pode ser sanada, nem mesmo com o beneplácito da pessoa política que sofreu a usurpação.”.

A indelegabilidade significa que a competência recebida por um ente não pode ser delegada a outro ente:

A indelegabilidade reforça a noção de que a competência tributária não é o patrimônio absoluto da pessoa política que titulariza. Esta pode exercitá-la, ou seja, criar o tributo, mas não tem a total disponibilidade sobre ela. Melhor elucidando, não é senhora do poder tributário (que é um dos atributos da soberania), mas titular da competência tributária, submetida, como demonstrado, às regras constitucionais (CARRAZA, 2007, p. 641).

A incaducabilidade significa que o exercício da competência não prescreve, isto é, a competência outorgada, se não exercida num interregno de tempo em nada prejudicará o ente competente para exercê-la uma vez que não há a perda da competência pelo seu não exercício num interregno.

A inalterabilidade significa que a competência recebida não pode ser alterada pelo ente, isto é, jamais poderá este extravasar os limites constitucionais. Neste sentido entende Carraza (2007, p. 645):

O que as pessoas políticas podem fazer, sim, é utilizar, em toda a latitude, as competências tributárias que receberam da Constituição. Só ela, porém, é que, eventualmente, pode ampliá-las (ou restringi-las). Esta é, pois, uma matéria *sob reserva de emenda constitucional*.

Por sua vez, muito relacionada à indelegabilidade, a irrenunciabilidade significa que não poderá o ente político abrir mão de sua competência outorgada pelo Texto Constitucional.

A última característica se refere à facultatividade que o ente federativo tem

5 Essas características são entendimento doutrinário de Roque Antônio Carraza, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário, a qual é seguida maciçamente por outros doutrinadores em Direito Tributário. Todavia, Paulo de Barros de Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário, inaugurou divergência não concordando com as características da privatividade e da facultatividade por não se firmarem universalmente uma vez que existem situações que excepcionam tanto uma como outra.

para exercer a competência recebida originariamente na Constituição. Conforme entende Carraza, o exercício da competência tributária é uma “decisão política”, do ente tributante, à exceção do ICMS cuja competência obrigatoriamente deve ser exercida, por razões peculiares da sistemática dessa espécie tributária, que foge o foco deste trabalho. Ademais, quanto à facultatividade o mencionado autor sentencia como inconstitucional o artigo 11 da Lei Complementar Nº 101, de 04/05/2000, que obriga os entes da Federação a exercer a sua competência tributária, uma vez que norma infraconstitucional não pode dispor sobre competência tributária.

Entendida a sistemática constitucional da repartição da competência tributária, tem-se no Sistema Constitucional Tributário brasileiro, o seguinte escopo: a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas (artigo 145 da CF/88)⁶.

As espécies tributárias de competência privativa da união estão arroladas no artigo 145 da CF: II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, IGF; os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/98) – tratando-se, neste caso, de competência privativa específica da união –, as contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149); os impostos residuais e extraordinário de guerra (artigos 154 I e II, respectivos); neste caso uma competência residual; as contribuições sociais para o custeio da previdência (art. 195).

Aos Estados, o constituinte arrolou como de sua competência as seguintes espécies: ITCMD (art. 155, I), ICMS (art. 155, II) e IPVA (art. 155, III). Enquanto que aos Municípios reservou as seguintes: IPTU (art. 156, I), ITBI (art. 156, II) e ISS (art. 156, III).

Por conseguinte, é dentro deste escopo constitucional que deve ser exercida a competência tributária de cada ente, colimando os princípios que norteiam este exercício, de sorte que não ocorra a invasão ou usurpação da competência, que no plano prático, é a guerra fiscal entre os Estados, mal que deve ser afastado, a fim de ser preservar o Estado Federal, bem como os direitos fundamentais dos

6 A respeito das espécies tributárias, registra-se que a Doutrina não é concorde, uma vez que ventilam várias teorias: a bipartite para a qual só existem dois tipos de tributos, os vinculados e os não vinculados; a teoria tripartite, tripartida ou tricotômica segue a classificação constitucional do artigo 145 adotando as espécies tributárias, imposto, taxa e contribuição de melhoria. A teoria quadripartite ou tetrapartite classifica os tributos em imposto, taxa, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório. Por fim, a teoria pentapartite, majoritária na doutrina e firmada na jurisprudência do STF, entende como espécies tributárias: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

contribuintes, uma vez que constitui como uma de suas garantias ser tributado por ente competente.

4.1.1.1 O exercício da competência tributária: a regra matriz de incidência.

Como já aduzido anteriormente, a competência tributária se materializa na atividade legiferante do ente competente para a instituição do tributo. É colocando a lei (*strictu sensu*) no ordenamento jurídico que se esgotará a competência tributária. Neste caso, o veículo introdutor da norma tributária instituidora do tributo, será a espécie legislativa da Lei Ordinária⁷, de cujo conteúdo se extrai a norma tributária, que deve ser, como entende a doutrina, a regra matriz de incidência ou hipótese da incidência tributária.

Conforme Ataliba (1998, p. 66):

A hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstraída de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua h.i., a ela associando o mandamento 'pague' [...] é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.

Carvalho (2007, p. 260-261), por sua vez, entende a regra matriz de incidência do tributo como norma que descreve (descriptor normativo) um fato que, uma vez subsumido à lei, gerará as consequências prescritas (prescritor normativo).

Nas palavras do próprio autor: “A hipótese alude a um fato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em *descriptor* e *prescritor*, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu consequente.”

A regra matriz de incidência é caracterizada por critérios definidores da descrição do fato que o legislador positiva na lei. Isto é, ao descrever o acontecimento fático, que subsumido à norma torna-se um fato jurídico, a hipótese de incidência traça os seus critérios de identificação que permitem, com certeza, verificar a ocorrência do fato descrito.

Neste sentido ensina também Ataliba (ano, p 76-78): “Pois esta categoria ou

7 Não obstante, o próprio texto constitucional traz hipótese de cabimento de lei complementar em matéria tributária, como por exemplo, no exercício de competência privativa específica da União (artigos 148 e 153, VII da CF), bem como no exercício da competência residual (artigos 154, I, 195, § 6º da CF). Outra hipótese de cabimento, é a expedição de normas gerais de legislação tributária (art. 146).

protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. [...] não são suas causas, não lhe determinam o ser, mas só o modo (a maneira) de ser. Integram-na e não a originam”.

4.2 OS ASPECTOS OU CRITÉRIOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Os aspectos ou critérios de que falam os doutrinadores são relacionados ao fato gerador (aspecto material), a localidade da subsunção do fato à norma (aspecto local ou espacial) e o tempo dessa subsunção (aspecto temporal), ao sujeito da obrigação tributária (aspecto pessoal) e ao *quantum debetur* (aspecto quantitativo)⁸. Os três primeiros aspectos são agrupados por Carvalho (2007) ao antecedente normativo enquanto que os dois últimos integram o prescritor ou consequente.

Ao instituir o tributo, o legislador, descreve um fato jurídico ou fato jurídico tributário, isto é, seleciona um fato do mundo fenomênico e o tipifica na letra da lei. Ao ser tipificado, o fato jurídico tributário possui um aspecto nuclear, objetivo ou material que revela a materialidade do tributo. Nas palavras de Ataliba (1998, p. 107) esse aspecto material: “é a imagem abstrata de um fato jurídico: propriedade imobiliária, patrimônio, renda, produção, consumo de bens, prestação de serviços, ou uma atuação pública (como o estado realizar obra, produzir um serviço, conceder uma licença, uma autorização, uma dispensa etc.).”

Uma vez definida essa materialidade do fato jurídico tributário, faz-se mister delimitar o espaço em que se dará a sua ocorrência, nisto consiste a definição do critério espacial da hipótese de incidência do tributo, a qual apontará o local do surgimento da relação obrigacional tributária.

Como último critério do antecedente normativo, tem-se o aspecto temporal que é a definição do exato momento em que surge para o Estado o direito a um crédito tributário e, consequentemente, o dever do contribuinte (ou do responsável tributário) em entregar esse crédito ao Estado. Destarte, é com a definição do critério temporal que o contribuinte terá a segurança em saber quando inicia sua relação tributária com o Estado.

8 Geraldo Ataliba, em sua “Hipótese de Incidência Tributária”, entende não adota um aspecto quantitativo, pois segundo o autor a base impositiva ou base de cálculo, que é substrato definidor do *quantum debetur* a obrigação tributária, é atributo essencial do aspecto material da hipótese de incidência. Portanto, o referido autor entende haver somente os aspectos material, pessoal, temporal e espacial.

No prescritor, ou consequente normativo tem o aspecto pessoal, que é a indicação do sujeito passivo e ativo da relação obrigacional tributária, nos dizeres de Ataliba (ano, p. 80):

O aspecto pessoal, ou subjetivo, é a qualidade – inerente à hipótese de incidência – que determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer. Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato impositivo e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i.

O sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público ou privado investida com a titularidade de algum crédito tributário (capacidade tributária ativa), o que lhe dá o direito de exigir o tributo.

Nem sempre o direito de exigir a exação coincide com a competência tributária, dotada aos entes políticos. Pode ser que um ente institua um tributo, porém conceda a titularidade do crédito a uma pessoa jurídica de direito público ou privado, como, por exemplo, no caso das entidades para estatais que exercem atividade de relevante interesse público, surgindo a partir daí o fenômeno da parafiscalidade.

O sujeito passivo é aquele que realiza o fato descrito na norma sobre o qual incidirá o tributo, é o contribuinte como intitula a doutrina. Conforme Ataliba (1998, p. 80) a Constituição já designou todos os sujeitos passivos das obrigações tributárias, não cabendo, ao legislador sequer um grau mínimo de discricção, sob pena de inconstitucionalidade:

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o 'destinatário constitucional tributário'[...]. Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato impositivo, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, § 1º). Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize os serviços públicos (CF, art. 145, II). Nas contribuições, o sujeito que receba *especial* benefício ou cause especial detrimento ao estado (CF, arts. 145, III e 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária, no Brasil.

Não obstante, pode ser que o sujeito realize o fato descrito na norma de incidência, mas não lhe seja imputado o dever de recolher o tributo ao fisco. Neste caso, a doutrina chama de responsável tributário, uma vez que responde solidária, subsidiária ou substitutivamente por determinada exação, aquele que não realizou o fato gerador (aspecto material), entretanto a lei o obriga ao pagamento do tributo.

O último aspecto do consequente normativo da hipótese de incidência é o

quantitativo que é a expressão econômica do fato gerador (aspecto material) e a indicação do *quantum debetur* da obrigação tributária. Neste sentido ensina Carvalho (2007, p. 360-361):

[...] a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

A base de cálculo é, portanto, o substrato econômico sobre o qual recairá a dimensão (econômica) da obrigação tributária. Deve ser econômico porque a obrigação tributária se concretiza na entrega em pecúnia do valor do tributo, porquanto, a seleção dos fatos do mundo fenomênico para serem tributados devem apresentar signos de riqueza, pois do contrário esbarrará na dificuldade de se definir a sua base de cálculo.

Conquanto, só a base de cálculo não expressa objetivamente o *quantum debetur* da exação, de sorte que sobre ela é preciso a integração de um valor monetário ou uma fração ou percentual monetário da própria base de cálculo. Conjugadas base de cálculo e alíquota, chega-se a exata dimensão da obrigação tributária (CARVALHO, 2007).

Por fim, salienta-se que é de capital importância a regra matriz de incidência, pois que, no seu bojo, estão presentes todos os aspectos ou critérios capazes de identificar a ocorrência do fato imponible. Isto é, uma vez que ocorrido, no plano fenomenológico o fato descrito no antecedente normativo (subsunção) em consonância com todos os outros aspectos, tanto do antecedente como do consequente, ter-se-á concretizado a subsunção. É só a partir dela que o liame da relação obrigacional entre fisco e o contribuinte estará estabelecido, de modo que a ausência de algum desses aspectos (hipótese de incidência) implica na não ocorrência do fato jurídico tributário (CARVALHO, 2007, p. 279).

4.3 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Até aqui se traçou o escopo constitucional de repartição de competência preconizados na Constituição Federal, consubstanciados pelos limites

constitucionais ao poder de tributar do Estado, materializados em princípios e regras de competência, como aduzidos, notadamente marcados pela rigidez, visando respeitar a cláusula da federação.

Não obstante, o Texto Constitucional traz uma disposição no artigo 146 que provocaram acirradas discussões no meio doutrinário:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Da leitura do dispositivo acima colacionado, percebe-se que o Constituinte parece ter colocado nas mãos do legislador federal (Congresso Nacional) uma grande parcela de competência tributária, é o que se depreende da leitura dos incisos I, II e III, enfaticamente o último inciso.

Ora, como já exposto no item anterior, a Constituição já delimitou o campo de competência de cada ente; estabeleceu as espécies tributárias; separou os fatos geradores de tributo, traçando, portanto sua regra matriz de incidência, a qual é colocada no ordenamento jurídico, em regra, por meio de lei ordinária. Diante deste quadro, indaga-se: o que são as normas gerais de direito tributário? Qual a função da lei complementar veiculadora de normas gerais e qual a sua implicação no

exercício da competência tributária pelos estados membros da federação?

No que se refere ao seu conceito e significado, no meio doutrinário isso não é nada pacífico, como bem observa Torres (2002, p. 8): “Quanto à definição do que sejam as chamadas “normas gerais”, o certo é que, até o presente, nenhuma doutrina foi suficientemente rigorosa a ponto de colocá-la no devido lugar do sistema jurídico”.

Carvalho (2007, p.232), ao tratar das referidas normas gerais assevera quanto ao seu conceito e finalidade:

Quanto mais seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que desprende tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no amago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. Pode o legislador complementar, invocando a disposição do artigo 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial. Com tal interpretação, daremos sentido à expressão normas gerais de direito tributário, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórias, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, a e b, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa.

Para Carvalho a lei complementar de que refere o artigo 146, veiculadora de normas gerais tributárias somente tem razão de ser na resolução de conflitos de competência.

Carraza (2007, p. 910) entende de forma mais restrita:

Daí não procederem as ensinanças dos que, indo contra todas as evidências jurídicas, renitem em que a esta lei complementar comete “regular o sistema constitucional tributário nacional”. Assim não pode ser porque, além de o constituinte já se haver disso exaustivamente ocupado, a disciplina tributário está confiada à iniciativa das pessoas políticas. A lei complementar outra coisa não fará senão dispor sobre o sistema tributário nacional, seja desdobrando normas constitucionais, seja editando regras que espanquem os possíveis conflitos de competência entre as entidades tributantes.

O referido autor defende que as normas gerais tributárias são de natureza declaratória e preventiva. Declaratória porque que explicita o que já está sobejamente tratado na constituição não lhe sendo permitido invadir nas competências outorgadas às pessoas políticas; e preventiva, para evitar conflitos entre as pessoas políticas e entre estas e os contribuintes, isto é, como forma de dificultar ainda mais os conflitos que podem surgir do exercício da competência

tributária.

Ainda mais inflexível, Carraza (2007, p. 884) não admite sequer a alteração das regras matrizes de incidência por entender que ela é matéria de índole constitucional, de igual modo, tratado pelo Constituinte:

[...] a legislação complementar não pode alterar as regras-matrizes dos tributos, que foram cuidadosamente traçadas pela Constituição Federal. Não pode, igualmente, criar, majorar ou reduzir tributos, nem conceder remissões, isenções ou anistias tributárias. Para isto há a Constituição Federal [...]

Para o referido autor, o legislador federal poderá se valer da lei complementar nos casos em que seja preciso reafirmar e explicitar o que já está disposto na constituição em matéria tributária e não inovar em matéria tributária tão pouco ser específico demais, devendo se abster em indicar diretrizes ou nortes para que as pessoas políticas exerçam a sua competência em consonância com as normas constitucionais atinentes.

Como anota Torres (2002), essas discussões, a cerca do conceito e finalidade das normas gerais tributárias, surgiram no meio doutrinário em 1967, quando a Constituição daquela época, sufragou, no artigo 18, § 1º, a chamada corrente tricotômica a cerca da função das normas gerais tributárias, a saber: a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ; e c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Como contraponto, surgiu a corrente dicotômica, liderada por Geraldo Ataliba, que ganhou campo no meio doutrinário, com a crítica à corrente tricotômica uma vez que uma interpretação literal dessa corrente daria margem para que a União interferisse nas competências tributárias dos outros entes políticos, solapando, assim, a cláusula do federalismo e autonomia dos municípios.

A corrente dicotômica leva essa nome porque defendia duas funções básicas, tão somente, das normas gerais tributárias: a) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e b) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Silva (2003, p. 239) adota um posicionamento semelhante:

Podemos declarar, grosso modo, que as normas constitucionais dependentes de leis complementares estabelecem princípios esquemáticos institutivos. Situam-se entre as que instituem a estrutura federativa do Estado brasileiro e as que visem à formação dos Poderes e à disciplina de suas relações: I – criação e transformações de Estados, Territórios e Municípios; integração de regiões de desenvolvimento e composição dos

organismos regionais; II – casos de inelegibilidade; III – forças estrangeiras no território nacional; limitações à competência e poderes estaduais e municipais, como normas gerais de direito tributário, conflito e disciplina do poder tributante; impedimento a Estados e Municípios para lançar empréstimos compulsórios, permitidos só à União; elementos do fato gerador, exclusão de incidência, isenções etc. do ICMS; regulamentação de competência para o imposto causa mortis; fixar alíquotas e estabelecer casos de exclusão de incidência de impostos municipais; IV – relações entre os Poderes, como atribuições do Vice-Presidente e algumas daquelas que interferem na autonomia dos Estados e Municípios.

As normas gerais tributárias só têm razão de ser na Constituição quando se prestam a afirmar o próprio texto constitucional e não confrontar com ele. Isto se deve a peculiaridade do Sistema Tributário Brasileiro ser eminentemente de índole Constitucional, o que demanda uma interpretação sistêmica de todas as normas tributárias. Neste sentido, a contribuição da corrente dicotômica se demonstra importante, pois preserva os limites constitucionais, tornando indubitável a autonomia dos entes federados, a fim de manter preservada a Federação do Estado Republicano brasileiro.

5 A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO IPVA FRENTE À AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS TRIBUTÁRIAS.

A CF/88 preconizou um sistema tributário nacional, caracterizado pela rigidez, no qual cada ente federativo recebeu uma “porção” do poder de tributar do Estado, para instituir as espécies tributárias de sua competência de acordo com a respectiva regra matriz de incidência.

Nesse sentido, o constituinte outorgou aos Estados e ao Distrito Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores;

Quanto à última espécie tributária, inserta no referido dispositivo constitucional, existem alguns pontos controvertidos, alguns já objetos de reflexão e decisão pela jurisprudência, enquanto que outros ainda continuam reclamando um posicionamento do judiciário a fim de que as garantias dos contribuintes sejam preservadas.

O primeiro ponto é quanto à competência dos Estados e Distrito Federal para a instituição desse tipo tributário. Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a qual consagrou em seu artigo 146, III, a tarefa da lei complementar de estabelecer normas gerais para definição de tributos, base de cálculo, fato gerador etc., alguns contribuintes ingressaram em juízo com a pretensão de que a cobrança do IPVA era inconstitucional, uma vez que o legislador federal ainda não tinha editado o diploma legal para regulamentar esta exação, não podendo, portanto, os Estados e Distrito Federal exercerem a competência constante do artigo 155, III, da CF.

A literalidade do Texto Constitucional nos sugere que somente a lei complementar pode dispor a cerca do paradigma para a instituição das espécies tributárias. Seguindo essa lógica, de fato os entes federativos deveriam obedecer às normas de parâmetros genéricos, para, a *posteriori*, instituir os impostos de sua competência, por meio de legislação ordinária.

Sem embargo, essa compreensão vulnera o Sistema Constitucional Tributário marcado pela repartição de competência entre os entes federativos a fim de zelar pela cláusula constitucional do federalismo, estampada no artigo 1º da Constituição.

Como aduzido no capítulo anterior, não haveria sentido o zelo do constituinte em dividir o poder de tributar com cada ente, estabelecendo princípios que guardem tanto as garantias dos contribuintes como a organização administrativa da República colimando no convívio harmônico entre os entes políticos e a democrática relação entre fisco e Estado.

Se do contrário assim fosse, o federalismo solaparia uma vez que a União seria a detentora de toda a competência tributária cabendo aos outros entes um mero ato formal de edição de leis cuja norma já estaria disposta pela União. Os entes se tornariam meros repetidores dos ditames da União.

Além da preservação do pacto federativo, há que se lembrar de que o constituinte também preconizou a competência concorrente entre os entes políticos, vazada nos termos seguintes:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. (grifo nosso)

Diante da inércia do legislador federal, não há que se falar em invasão de competência pelos Estados e Distrito Federal ao instituir o IPVA. Muito pelo contrário a ausência das normas gerais plenifica a competência dos Estados, nos termos da Constituição.

Todavia ao tornar plena a competência, como prevê o supracitado dispositivo constitucional, não significa que seu exercício se manifeste imoderado ou ilimitado, pois como já aduzido no capítulo II, o Sistema Tributário Brasileiro é regido também por normas principiológicas que devem ser respeitadas quando do exercício da competência tributária.

Além da disposição no Texto Constitucional para a competência concorrente entre os entes federados, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias encontra-se o seguinte permissivo:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] § 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis

necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto (grifo nosso).

O entendimento assentado no Supremo Tribunal Federal é do reconhecimento do exercício da competência dos Estados e Distrito Federal para a instituição do IPVA, não prejudicando, portanto a ausência de lei complementar:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ESTADO DE SÃO PAULO. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. LEI Nº 6.606/89, COM AS ALTERAÇÕES DAS LEIS Nº 7.002/90 E 7.644/91. PRETENSA INCOMPATIBILIDADE COM AS NORMAS DOS ARTS. 24, § 3º; 150, II E IV, E 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO. Descabimento da alegação, tendo em vista que o constituinte de 1988, como revela o art. 34 do ADCT, autorizou a edição, pelos Estados, das leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto (§ 3º), que entrou em vigor em 1º de março de 1989 (caput). Ficaram os Estados, portanto, legitimados a ditar as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido, em relação ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24 e em seu § 3º, da Carta, com vigência até o advento da lei complementar da União (§ 4º), ainda não editada. A única exceção foi relativa ao novo ICMS, cujas normas gerais foram estabelecidas, em caráter provisório, por meio de convênio celebrado pelos Estados (§ 8º). Diversidade de alíquotas em razão da natureza do combustível (álcool e gasolina) que por contemplar coisas distintas, não ofende o princípio da isonomia, nem configura tributo progressivo. Recurso não conhecido. (REX 236.931-8. Rel. Min. Ilmar Galvão. Dje 168, divulgado em 04/09/1999, julgado em 29/10/1999).

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR NACIONAL QUE DISPONHA SOBRE O TRIBUTO NOS TERMOS DO ART. 146, III, A, DA CONSTITUIÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PLENA PELOS ESTADOS MEMBROS COM AMPARO NO ART. 24, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. PRECEDENTES. PREVISÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DO TIPO DE VEÍCULO. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I – Ante a omissão do legislador federal em estabelecer as normas gerais pertinentes ao imposto sobre a doação de bens móveis, os Estados membros podem fazer uso de sua competência legislativa plena com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição [...] (RE 6011247 AgR/RS. Rel.Min. Ricardo Lewandowski.DJe- 114 divulgado em 12- 06- 2012 publicado em 13- 06- 2012).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPVA. LEI ESTADUAL. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DO TIPO DO VEÍCULO. 1. Os Estados membros estão legitimados a editar normas gerais referentes ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no artigo 24, § 3º, da Constituição do Brasil (RE 4141259 AgR/ MG. Rel. Min. Eros Grau. Julgamento: 24/06/2008. Dje 152, divulgado em 14/08/2008 publicado em 15/08/2008).

Sendo assim, aos Estados é garantida a competência para instituir o IPVA. E muitos o fizeram desde a promulgação da constituição de 1988, por meio da edição de lei ordinária e mediante a expedição de regulamento por parte do executivo, de modo que cada ente competente possui sua própria legislação regulamentada e, portanto exigem o crédito tributário dessa exação.

É neste cenário que se apresentam alguns pontos controvertidos das legislações estaduais que, no dizer de Mamed (2002) faz sentir a ausência de lei complementar. Em que pese o posicionamento tomado pela suprema corte, ainda que a ausência da lei complementar não eive de vício de inconstitucionalidade as legislações instituidoras do IPVA, é ensejo para que se perpetrem exacerbações no exercício da competência que colide com as garantias dos contribuintes e, neste caso, a inconstitucionalidade venha à tona.

Nesse sentido, é preciso que se analise a regra matriz de incidência do IPVA para verificação da importância de uma Lei Complementar regulamentadora dessa exação, é o que se demonstra na sequencia.

5.1 O ASPECTO MATERIAL E PESSOAL DA REGRA MATRIZ DO IPVA

O IPVA ingressou no ordenamento jurídico brasileiro em 1985, sob a égide da Constituição de 1967, por meio da emenda 27/85. Conforme relata a doutrina, essa exação ingressou no ordenamento sucedendo a antiga Taxa Rodoviária Única (TRU).

Aliás, Nascimento (1986), *apud*, Mamed (2002, p. 30) assim lembra:

Sob o regime da Constituição de 1967, antes da Emenda 1/69, que, à semelhança da Constituição Federal de 1946, permitia que União, Estados e Distrito Federal e Municípios criassem taxas remuneratórias dos seus serviços, nos quais estão obviamente incluídas as rodovias, o governo federal instituiu a 'taxa rodoviária federal' para custeio de obras de conservação e manutenção das estradas federais (art. 1º) à semelhança do que faziam alguns Estados e Municípios para custeio de despesas com estradas estaduais e municipais [...] posteriormente, o Governo Federal baixou o Decreto-lei 999, de 21.10.1969, abolindo a possibilidade de concomitância de taxas rodoviárias federal, estaduais e municipais, e criando, a par disso, a 'taxa rodoviária única', devida pelos proprietários de veículos automotores registrados e licenciados em todo o território nacional (art. 1º). A taxa, 'que será cobrada previamente ao registro de veículo ou renovação anual da licença para circular, será o único tributo incidente sobre tal fato gerador' (§ 1º. Art. 1º). Sua arrecadação era da competência das Unidades da Federação, destinados 40 % do produto para o DNER, e o que tocar ao Estado será rateado entre este e os Municípios, levando-se em conta o total arrecadado e o número de veículo licenciados.

Há resquícios dessa evolução histórica do IPVA na Constituição Federal de 1988 ao estabelecer que pertence aos municípios "cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículo automotores licenciados em seus territórios" (art. 158, III, CF/88).

Ao estabelecer a regra matriz de incidência do IPVA o constituinte elegeu

como signo de riqueza a propriedade de veículo automotor. Conforme Mamed (2002), o critério material, portanto, é a propriedade e o veículo automotor.

No que se refere à propriedade, o referido autor defende uma interpretação analógica em relação com o IPTU para aí incluir o instituto da posse. Porque no caso do IPTU, a sujeição passiva recai também sobre a posse ou a detenção de domínio. Portanto, o IPVA seria incidente tanto na propriedade como na posse, a despeito da literalidade do texto constitucional.

Essa interpretação analógica implica no reconhecimento de mais sujeitos passivos dessa relação tributária específica, isso, porque, como aduzido anteriormente, o critério material da hipótese de incidência repercute no critério pessoal. Nesse sentido tem legislado os Estados, a título de exemplo, Rondônia⁹:

Art. 8º - São contribuintes do imposto as pessoas físicas ou jurídicas:
I - proprietária, a qualquer título, de veículo automotor licenciado no Estado de Rondônia pelos órgão competentes;
II - titulares do domínio útil de veículos, nos casos de locação e arrendamento mercantil;
III - detentores da posse legítima de veículo, inclusive quando decorrente de alienação fiduciária em garantia, ou gravado com cláusula de reserva de domínio.

Com um entendimento mais restrito, Sabbag (2011, p. 1031) toma o seguinte posicionamento:

É a *propriedade* (e não o “uso”) de um veículo automotor de qualquer espécie (automóvel, motocicleta, caminhão etc.). Com efeito, apenas a propriedade gera incidência de IPVA, e não a mera detenção do veículo, o próprio uso ou mesmo a posse. [...] A propriedade prova-se pelo CRV-Certificado de Registro de Veículo –, sendo também aceito, como prova de propriedade, o documento do licenciamento do ano anterior.

O aspecto pessoal do IPVA também ganha contornos polêmicos quando se trata da sucessão de contribuintes. Muitas legislações estaduais imputam a responsabilidade solidária pelo não recolhimento do tributo, diante do descumprimento do devedor, bem como das obrigações acessórias relativas a este tributo.

Nessa questão, a Lei 13.296, de 23 de dezembro de 2008, do Estado de São Paulo é emblemática e pródiga em exemplos:

Artigo 6º São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

9 A Legislação mineira, Lei 14.937/03, em seu artigo 4º definiu como sujeito passivo o proprietário do veículo. A mesma sistemática é seguida pelo Estado de Santa Catarina, Lei 7.543/88, artigo 3º; Rio de Janeiro, Lei 2877/97, artigo 2º; Paraná, Lei 14.260/03, art. 5º; Rio Grande do Sul, Lei 8.115/85. Nesses estados são considerados contribuintes o arrendatário, no caso de contrato de arrendamento mercantil (leasing) bem como os adquirentes do veículo, no caso de fatos geradores futuros.

- I – o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto e acréscimos legais do exercício ou exercícios anteriores;
 - II – o proprietário de veículo automotor que o alienar e não fornecer os dados necessários à alteração no Cadastro de Contribuintes do IPVA no prazo de 30 (trinta) dias, em relação aos fatos geradores ocorridos entre o momento da alienação e o do conhecimento desta pela autoridade responsável;
 - III – o leiloeiro, em relação ao veículo adquirido ou arrematado em leilão e entregue sem comprovação do pagamento do IPVA e acréscimos legais pendentes sobre o mesmo, correspondente ao exercício ou exercícios anteriores;
 - IV – o inventariante, pelos débitos devidos pelo espólio;
 - V – o tutor ou o curador, pelos débitos de seu tutelado ou curatelado;
 - VI – a pessoa jurídica que resultar da fusão, incorporação ou cisão de outra ou em outra pessoa jurídica;
 - VII – o agente público que autorizar ou efetuar o registro, licenciamento ou a transferência de propriedade de veículo automotor neste Estado, sem a comprovação do pagamento ou do reconhecimento da imunidade, da concessão da isenção ou dispensa do pagamento do imposto;
 - VIII – a pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação;
 - IX – o agente público responsável pela contratação de locação de veículo, para uso neste Estado por pessoa jurídica de direito público, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação;
 - X – o sócio, diretor, gerente, administrador ou responsável pela empresa locadora, em relação aos veículos locados ou colocados à disposição para locação neste Estado;
 - XI – o titular do domínio ou o possuidor a qualquer título;
 - XII – todo aquele que efetivamente concorrer para a sonegação do imposto.
- § 1º No caso de veículo abrangido pela imunidade, isenção ou dispensa do pagamento do imposto, o agente público ou o leiloeiro deverá exigir a respectiva comprovação.
- § 2º A responsabilidade prevista nos incisos I, II, III, VII, VIII, IX, X, XI e XII deste artigo é solidária e não comporta benefício de ordem
- § 3º Para eximir-se da responsabilidade prevista nos incisos VIII e IX deste artigo, a pessoa jurídica ou o agente público deverá exigir comprovação de regular inscrição da empresa locadora no Cadastro de Contribuintes do IPVA, bem como do pagamento do imposto devido a este Estado, relativamente aos veículos objetos da locação (grifo nosso).

Na mesma linha, também legislou o legislador Paranaense ao estabelecer na Lei 14.260/03:

Art. 6º - São responsáveis pelo pagamento do IPVA devido:

I - solidariamente:

- a) o despachante que tenha promovido o despacho de registro e licenciamento do veículo automotor sem o pagamento do IPVA;
- b) o leiloeiro, síndico, comissário, liquidante e o inventariante;
- c) o adquirente de veículo automotor com alienação fiduciária ou com reserva de domínio;
- d) o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores;
- e) qualquer pessoa que detiver a posse do veículo automotor, independentemente do local de domicílio do proprietário;
- f) qualquer pessoa que tenha, em seu próprio nome, requerido o parcelamento de débito de IPVA;
- g) o proprietário de veículo automotor que o alienar e não comunicar a

venda ao DETRAN/PR no prazo de trinta dias contados do evento, em relação aos fatos geradores ocorridos entre o momento da alienação e o conhecimento dessa pela autoridade responsável;

II - as pessoas arroladas nas demais hipóteses previstas no Código Tributário Nacional.

Parágrafo Único - O tributo pode ser exigido do contribuinte ou do responsável, indistintamente, ficando este último sub-rogado nos direitos e obrigações do contribuinte, estendendo-se sua responsabilidade à punibilidade por infração tributária.

Da leitura dos dispositivos acima colacionados, depreende-se que essas legislações estaduais em muito alargaram o critério pessoal do IPVA imputando responsabilidade tributária a quem sequer participou do fato gerador do tributo, desvirtuando, assim, a regra matriz de incidência disposta pelo constituinte.

No caso de São Paulo, a referida Lei já se tornou objeto de Ação de Direta de Inconstitucionalidade ADI – 4376/SP¹⁰, em tramitação na Corte Suprema com liminar concedida para suspender os efeitos das normas dos dispositivos questionados.

Quanto ao critério pessoal dos sujeitos passivos da relação tributária do IPVA, Mamed (2002, p. 112-113) também ensina:

Em fato, para a relação jurídica considerada pelo IPVA, viu-se, é a relação jurídica de propriedade do veículo automotor que define o dever de recolher o imposto; em face desse conceito legal, ou tipo, como querem alguns, pode-se até mesmo prever a responsabilidade solidária de sucessores ou antecessores nessa relação de possuidores legítimos, como visto. Mas não é juridicamente adequado transformar em devedor tributário quem é estranho à relação que caracteriza o fato gerador. E, convenhamos servidores e funcionários – ainda que responsáveis por registro, licenciamento, inscrição e matrícula, vistoria ou transferência de veículo – são absolutamente estranhos à relação de propriedade; o mesmo se diga dos despachantes ou de qualquer pessoa que adulterar, viciar ou falsificar documentos e dados cadastrais.

Como corolário da regra matriz, o critério material do fato gerador é a propriedade, razão pela qual a relação tributária entre o fisco e contribuinte é decorrente do gozo desse direito de propriedade.

Nos casos de responsabilização tributária de sucessores ou responsáveis decorrentes do não recolhimento do tributo ou do cumprimento de obrigação acessória, como o registro do veículo, é notória a extrapolação da competência dos Estados, porque nestes casos existem normas que buscarão a responsabilização desses agentes, como as normas administrativas, no caso de servidores públicos, e normas penais, no caso de cometimento de ilícito penal.

Por fim, há que se ressaltar que em matéria tributária, já existe a previsão e

¹⁰ Ainda em tramitação na Corte Suprema, consulta processual, por meio do link: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 28/11/2015.

para aplicação de normas penais próprias, com previsão de cominação de pena pecuniária e a inscrição em dívida ativa (Lei 6.830/90) colimando a execução fiscal. São esses os expedientes de que o fisco terá que se valer para coibir a inadimplência fiscal, decorrente do poder de tributar do Estado, rigidamente limitado pela Constituição Federal. E nada mais.

5.1.1 A expressão veículo automotor

Quanto ao segundo elemento do critério material, “veículo automotor”, as discussões se acirram na doutrina no que se refere a sua definição conceitual. O legislador federal assim conceituou no Anexo I, do Código de Trânsito Brasileiro (CTB), Lei 9.513, de 23 de setembro de 1997:

VEÍCULO AUTOMOTOR - todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulem sobre trilhos (ônibus elétrico).

Essa definição do CTB abarca, portanto, todos os veículos que são movimentados por algum tipo de motor que propulsione o movimento. Se conjugada essa conceituação com o fato gerador do IPVA descrito na CF/88, acaba-se por admitir, a incidência dessa exação em relação aos veículos aquáticos, como as embarcações e aéreos, como as aeronaves, nesse sentido entende Mamed (2002, p. 52):

Para o IPVA, observe-se que a Constituição não restringiu a ideia de veículo à movimentação terrestre, o que implica incluir veículos para movimentação pela água e pelo ar. Porém, houve uma qualificação expressa na autorização constitucional: no universo dos veículos, somente os automotores carregam para seus proprietários a obrigação tributária. [...] Para o conceito tributário estudado, importa observar a causa do movimento de um veículo; em alguns a causa é uma força externa que os impulsiona: a canoa que o rio empurra, o veleiro que o vento empurra, a carroça que o cavalo puxa etc. Outros, porém, têm movimento intrínseco à estrutura: eles se auto movimentam; são puxados ou empurrados por si mesmos, utilizando-se, para tanto, de um motor. Daí se falar em veículo automotor.

No mesmo sentido também se posiciona Sabbag (2011, p. 1032): “É qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio dotado de força-motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural.

Todavia, o STF já firmou entendimento de que o IPVA não incide sobre embarcações e aeronaves:

EMENTA: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. STF, RE 379.572, Min. Relator Gilmar Mendes.

EMENTA: IPVA Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. (STF, RE 255111, Min. Relator Marco Aurélio.)

O entendimento firmado pela Corte Suprema decorre dos seguintes argumentos, também aduzidos pela doutrina, no voto de vista do Ministro César Peluso¹¹, ao julgar o RE 379.572, em apertada síntese: a) a definição da expressão “veículo automotor” não inclui as embarcações e aeronaves, porque o constituinte não a mencionou especificamente; b) a origem do IPVA decorre da antiga TRU, demonstrado nos trabalhos preparatórios e justificativas do Congresso Nacional; c) a repartição da arrecadação do IPVA entre os estados e municípios (art. 158, III) tributos corroboram a incidência do IPVA somente sobre os veículos automotores terrestres, pois é essa a exigência de registro no município de domicílio do proprietário; d) as embarcações e aeronaves estão sujeitas a registro e regimento próprio decorrente do direito marítimo e aeronáutico; e) a exploração de navegação aérea, aeroespacial e atividade aeroportuária, os portos marítimos, fluviais e lacustres é de competência material exclusiva da união (art. 22, XII, c e f da CF/88) e a competência legislativa privativa para legislar em matéria de direito marítimo e aeronáutico (art. 22, I).

Mesmo assim, os Estados têm exigido o IPVA dos proprietários de embarcações, ressalvados, neste caso, as embarcações de madeira utilizada por pescador artesanal; e de aeronaves¹². Ressalta-se que o entendimento da Suprema Corte foi firmado em sede de controle difuso de constitucionalidade, por meio de julgamento de Recurso Extraordinário, não tendo, portanto, efeitos *erga omnes*.

5.2 O ASPECTO TEMPORAL

A relação jurídica tributária decorrente do fato gerador do IPVA ocorre num determinado momento e determinar este momento significa estipular o critério

¹¹ Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=506713>> Acesso em: 29/11/15.

¹² Lei 14260/03-PR, art. 14, VII; Lei 7.543/88-SC, art. 8º, V; Rio de Janeiro Lei 2877/97, art. 5º; Lei 14.937/03, art. 3º, XIV.

temporal dessa exação. No caso do IPVA, o critério tem uma relevante importância, porque decorre de uma situação jurídica do contribuinte: a propriedade. Nesse sentido entende Mamed (2002, p. 60):

O sinal de riqueza que o legislador elevou à condição de hipótese para incidência do tributo não foi um ato (circular, prestar serviço, produzir), mas um fato: a propriedade. A relação obrigacional não nasce da modificação, mas da conservação de uma situação jurídica por um (ou em um) determinado período. O aspecto temporal, no que toca ao IPVA, uma relevância maior do que naqueles outros impostos. Por haver tributação sobre a existência e/ou conservação de uma relação jurídica duradoura (a propriedade), o IPVA depende da periodicidade do exercício financeiro, como se verá.

Neste caso, por ficção jurídica adota-se, como regra geral, uma periodicidade anual para verificação do exato momento em que se vincula a propriedade de veículo automotor ao contribuinte e, a partir daí nasce a obrigação tributária. Nesse sentido entende Sabbag (2011, p. 1034): “É anual, por ficção jurídica (1º de janeiro de cada ano) ou data estabelecida em lei estadual. Ressalte-se que o momento do fato gerador poderá ser a data da aquisição, para veículo novo, e a data do desembaraço aduaneiro, para o veículo importado”.

Como regras específicas, as legislações estaduais têm adotado os seguintes critérios: 1) para veículos novos, a data de sua aquisição; 2) para veículos usados e licenciados, o primeiro dia do mês de janeiro de cada ano; 3) para veículos importados do exterior pelo consumidor, a data do desembaraço aduaneiro.

No caso de veículos adquiridos originariamente, o registro se demonstra como um critério mais adequado de aferir o momento da ocorrência do fato gerador, em que pese não ser requisito para a sua ocorrência, sobretudo em relação ao sujeito ativo dessa exação. Neste sentido entende Mamed (2002, p. 61-62):

Não se pode deixar de considerar os momentos nos quais o veículo automotor constitui mercadoria; antes da alienação, ele é, para o fornecedor (fabricante, importador, vendedor), um bem consumível e, via de consequência, a relação jurídica do fornecedor para com o bem (veículo destinado à alienação) não pode ser tributada. Diz-se, então, que o direito do Estado ao tributo é adquirido, originariamente, com o registro do veículo no qual se cria a obrigação tributária. Antes do registro, não há, no sentido estrito, propriedade de veículo automotor, mas sim de mercadoria. Taxar a posse da mercadoria é onerar a atividade econômica de forma injustificada, desrespeitando os arts. 1º, IV, e 170, caput, da Constituição, que listam a livre iniciativa como fundamento da República; é lícito ao Estado impor contribuição tributária, mas não lhe é lícito fazê-lo de forma a estorvar ou, pior, inviabilizar a livre iniciativa, o que nos conduziria a um quadro de asfixia econômica com efeitos nefastos (grifo nosso).

Entretanto, existem estados que extravasam esse critério. Como por exemplo, o Paraná ao dispor na Lei 14.260/03:

Art. 2º - O IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor e será devido anualmente.

[...]

f) na data da emissão, pela empresa montadora, da nota fiscal relativa à saída de veículo automotor, cuja montagem, em local diverso do estabelecimento fabricante do chassi, haja sido encomendada por consumidor final.

Indo um pouco mais além, o Estado São Paulo legislou do seguinte modo, Lei 13.296/12:

Artigo 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:

[..]

X – relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora:

[...]

b) na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado;

c) na data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação neste Estado, em se tratando de veículo novo.

A preterição dos estados pelo registro do veículo como critério de aferição da propriedade e, portanto, definição do exato momento de ocorrência do fato gerador, leva à extrapolação de suas competências, como argumentou Mamed, visto que interferem na economia e na livre iniciativa.

No caso do Paraná sequer existe o gozo da propriedade pelo alienante do veículo na data de expedição de nota fiscal; quanto a São Paulo, se demonstra mais grave a disposição da lei porque afronta também a limitação quanto ao critério espacial, como se verá a seguir, além de dar ensejo para a bitributação.

5.3 CRITÉRIO ESPACIAL E A GUERRA FISCAL ENTRE OS ESTADOS

Questão espinhosa é o critério espacial do IPVA. A pluralidade de regulamentação dessa exação, fruto da competência tributária dos estados e da inércia da competência do legislador federal, ante a ausência de edição da referida Lei Complementar, tem provocado conflitos notadamente pela invasão de competência e a consequente periclitación do pacto federativo.

Ademais, o IPVA é um imposto com uma peculiaridade da qual decorre alguns problemas práticos: o objeto é um veículo. Um bem móvel que pode trafegar por todo o território nacional¹³. Neste ponto, a controvérsia em torno do local onde é devido o tributo torna-se inevitável, o que levou o STF a reconhecer a sua

¹³ Neste tocante é importante ressaltar que a Constituição Federal, art. 150, V, veda a limitação de tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos intermunicipais ou interestaduais.

repercussão geral:

REPERCUSSÃO GERAL – IPVA – LOCAL DE RECOLHIMENTO – ARTIGOS 146, INCISOS I E III, E 155, INCISO III, DA CARTA DA REPÚBLICA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do local a ser pago o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, se em favor do estado no qual se encontra sediado ou domiciliado o contribuinte ou onde registrado e licenciado o veículo automotor cuja propriedade constitui fato gerador do tributo (REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 784.682 MINAS GERAIS. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgada em 20/03/2014).

Alguns estados adotam o domicílio do proprietário ou possuidor, no caso de pessoa física, como o local em que a exação será devida (critério espacial). Já em relação ao proprietário pessoa jurídica, ora se adota o domicílio da sede da pessoa jurídica, ora se adota o local do estabelecimento ou filial em que se encontra registrada a sua frota.

A legislação *standard* desta controvérsia é a Lei 13.296/12-SP, amiúde citada. Um dos dispositivos impugnados na ADI 4376 é o seguinte:

Artigo 4º O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado.

§ 1º Para os efeitos desta lei, considerar-se-á domicílio:

1 – se o proprietário for pessoa natural:

a) a sua residência habitual;

b) se a residência habitual for incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade onde o veículo esteja sendo utilizado;

2 se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado:

a) o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;

b) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de contrato de locação avulsa;

c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota;

[...]

3 qualquer de suas repartições no território deste Estado, se o proprietário ou locatário for pessoa jurídica de direito público.

[...]

§ 4º No caso de pessoas jurídicas de direito privado, não sendo possível determinar a vinculação do veículo na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do item 2 do § 1º deste artigo, presume-se como domicílio o local do estabelecimento onde haja indícios de utilização do veículo com predominância sobre os demais estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

[...]

§ 6º Em se tratando de veículo de propriedade de empresa de arrendamento mercantil (leasing), o imposto será devido no local do domicílio ou residência do arrendatário, nos termos deste artigo.

§ 7º Para os efeitos da alínea "b" do item 2 do § 1º deste artigo, equipara-se a estabelecimento da empresa locadora neste Estado, o lugar de situação dos veículos mantidos ou colocados à disposição para locação.

Ao legislar deste modo, o Estado de São Paulo, para a pessoa natural, elege

o critério subjetivo integrante do conceito legal de domicílio: a residência habitual e, no caso de incerteza dessa, o local habitual de sua atividade onde o veículo esteja vinculado.

A questão nesta última hipótese é qual atividade habitual o legislador tenta abarcar. Se for atividade profissional nem sempre ela se dará nos limites do território do Estado de São Paulo. Pode ser que a pessoa exerça atividade profissional em outro estado, mas reside com ânimo definitivo nos limites do estado, como no caso de quem mora em municípios limítrofes, e por essa razão, lá registre o seu veículo. É inevitável que a disposição da lei possa dar margem a bitributação.

Nestes casos, os tribunais tem firmado jurisprudência no sentido de que o contribuinte pode eleger o domicílio para adimplir com a obrigação tributária do IPVA, a fim de se efetivar o disposto no artigo 127 do Código Tributário Nacional. É que se vê nas recentes decisões do próprio Tribunal de Justiça de São Paulo:

APELAÇÃO CÍVEL. IPVA. Duplo domicílio. Residência no Estado de São Paulo e exercício profissional habitual no Estado do Paraná. Eleição deste último como domicílio fiscal para efeito do IPVA, pelo registro do veículo no Paraná. Cabimento. Artigos 127 do Código Tributário Nacional e 120 do Código de Trânsito Brasileiro. Ausência de fraude ou má-fé na eleição do domicílio fiscal. Anulação dos lançamentos fiscais dos exercícios de 2005 a 2007, relativos a um veículo, e de 2007 e 2008 relativos a outro. Recurso provido para julgar parcialmente procedente a demanda (APL nº 0008417-62.2012.8.26.0408, Des. Rel. Edson Ferreira, julgada em 26/11/14).

AÇÃO DE CONHECIMENTO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IPVA. Ação proposta objetivando a anulação de auto de infração e imposição de multa relativo ao lançamento de IPVA, pelo Estado de São Paulo, dos anos de 2005 a 2007, em razão de domicílio no Município de Batayporã, MS. Sentença que julgou procedente o pedido. Manutenção necessária. Proprietário do automóvel que possui duplo domicílio, podendo optar acerca do Estado que deseja registrar o veículo, nos termos do artigo 120 da Lei 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro). Duplo domicílio reconhecido pelo Código Civil (artigo 71). Inexistência de fraude ou sonegação. Apelo desprovido (Apelação nº 0009521-32.2010.8.26.0482, rel. Des. Rebouças de Carvalho, julgado em 11-09-2013).

REEXAME NECESSÁRIO. Mandado de segurança. IPVA. Veículos registrados no Estado do Paraná, sendo um deles alcançado pela remissão prevista no artigo 52 da Lei nº 13.296/08. (...) Veículo registrado na cidade de Jacarezinho/PR. Comprovação nos autos de que o impetrante possui domicílio também no Estado do Paraná. Ausência de imputação de conduta fraudulenta. Inexistência de indícios de fraude. Incidência das normas do artigo 127 do CTN, do artigo 75 do CC e do artigo 120 do CTB. Verifica-se que o 'caput' do artigo 127 do Código Tributário Nacional estabelece que, em regra, o domicílio tributário é de eleição, mas também diz que deverá seguir as regras da legislação aplicável, que no caso são as leis específicas instituidoras de cada tributo, o que permite concluir a possibilidade de existência de diferentes domicílios para as diferentes espécies de tributos. Registro do veículo aceito pelos órgãos de trânsito no Estado do Paraná, em respeito à Legislação Federal. Sentença integralmente mantida. Recurso oficial não provido (Apelação nº 0004874-22.2010.8.26.0408, rel.

Des. Oswaldo Luiz Palu, julgado em 27-02- 2013).

APELAÇÃO CÍVEL. IPVA. Veículo registrado perante o órgão de trânsito do Estado do Paraná. Pluralidade de residências. Autora que exerce atividades habituais na cidade de Curitiba. Ausência de fraude ou dolo na eleição perpetrada, a teor do artigo 120 do CTB. Exação do tributo pelo Estado de São Paulo. Impossibilidade. Precedentes. Recurso desprovido (Apelação nº 0003203-58.2008.8.26.0270, rel. Des. Oswaldo de Oliveira, julgado em 20-02-2013).

As disposições da lei paulista além de dar margem para ocorrência do *bis in idem* tributário, acaba por imiscuir na competência dos outros entes, provocando como assevera a doutrina uma verdadeira guerra fiscal. Neste sentido, Mamed (2002, p. 105):

Entre nós, e no âmbito do IPVA, essa mazela expõe-se principalmente na pretensão de impor a vinculação da obrigação tributária ao domicílio do proprietário do veículo; próxima a essa, a previsão de, desde que domiciliado no Estado, todo proprietário de veículo automotor terrestre, aquático, anfíbio ou aéreo – cujo registro, matrícula ou licença produzam, ainda que não exclusivamente, efeitos em seu território – ficar obrigado a inscrevê-lo no Cadastro Geral de Contribuintes do Estado. Não há, contudo, autorização constitucional para tanto; assim, a pretensão de eleger, unilateralmente, um critério para a solução da controvérsia sobre a competência tributária rompe não apenas com o pacto federativo (já que uma Unidade Federal busca prevalecer sobre as demais), como também o princípio da reserva normativa federal, já que é União o poder para estabelecer os critérios que resolvem tais dúvidas entre os Estados.

O referido autor defende que neste caso o critério do registro do veículo é a melhor solução para dirimir a dúvida quanto ao aspecto espacial da regra matriz do IPVA e, por consequência, a definição do sujeito ativo:

A opção legislativa por tais critérios alternativos (domicílio do sujeito passivo ou localização habitual do veículo), contudo, faz-se à revelia de licença constitucional que a autorize, sendo completamente indevida. Afinal, o legislador constituinte, ao disciplinar que 50% do produto arrecadado com a tributação serão destinados ao Município onde esteja inscrito o veículo, acabou por estipular – ainda que por via transversa – uma solução para eventuais dúvidas quanto à competência territorial para a exigência tributária. Vale dizer, ao estipular o destino da arrecadação, a Constituição explicitou ser o registro o critério para se aferir a competência para tributar (o sujeito ativo da relação tributária). [...] Pior: não havendo norma com *status* adequado para impor aqui ou acolá, é absolutamente inconstitucional (art. 5º, II, CF) a pretensão dos Estados de exigir que o cadastro se dê em seus registros e não nos registros de outras unidades da Federação.

No caso das pessoas jurídicas, o registro se demonstra como uma solução prática para dirimir a questão¹⁴. Há que se ressaltar que quanto ao domicílio das pessoas jurídicas, o Código Civil, no artigo 75 dispõe que o domicílio pode ser no

14 Neste sentido legislou o Estado do Rio Grande do Sul, Lei 8.115/85, “art. 5.º: São contribuintes do imposto os proprietários de veículos automotores sujeitos a registro e ou licenciamento em órgão federal, estadual ou municipal, neste Estado”.

local “onde as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos”.

Ora, uma empresa pode ter várias filiais e estabelecimentos pelo país, mas pode ter sua sede em um determinado município, no qual, registre a sua frota veicular. Esta situação, em nada afronta a legislação tributária e a conduta do contribuinte pessoa jurídica em nada lesa o fisco.

No caso, não podem os estados, como o de São Paulo, no afã de aumentar suas receitas tributárias legislar extravasando os limites da Constituição, afrontando a cláusula constitucional do federalismo e dando margem a bitributação. Espera-se, que o STF, instado a se manifestar quanto à inconstitucionalidade da Lei Paulista, no controle abstrato de constitucionalidade, assente entendimento neste sentido.

5.3.1 O critério quantitativo: base de cálculo e alíquota

Como já aduzido, na relação tributária o *quantum debetur* deve ser precisamente fixado, a fim de que o sujeito passivo se programe financeiramente para cumprir com a sua obrigação.

Quanto ao IPVA, os estados elegem como critério da base de cálculo o valor venal, ou valor médio de mercado, do veículo¹⁵. Entretanto o critério utilizado também traz problemas de aferição correta por parte do fisco quando da exigência do tributo.

Em se tratando de veículos novos, de aquisição originária, os problemas são de menos, pois o valor de mercado é aferido com a verificação da nota fiscal. A questão ganha outros contornos diferentes quando se trata de veículos usados, cuja ocorrência do fato gerador, como já mencionado, é verificada no interregno anual.

Para solucionar essa questão os Estados devem lançar mão de índices que reflitam ao máximo a prática do mercado local, pois o IPVA é um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal e, de mais a mais, essa espécie tributária, como ensina Mamed (2002), tem por expressão monetária da propriedade do veículo automotor o seu valor de mercado. Portanto, uma base de cálculo que não reflita esse valor, torna-se injusta e extravasa a exigibilidade desta exação. Neste caso, a tabela FIPE, comumente utilizada, nem sempre reflete as nuances e

15 Lei nº 7.543/88-SC, art. 6º; Lei Nº 14.937/03-MG, art. 7º; Lei Nº 8.115/85, art. 8º.

peculiaridades do mercado local¹⁶.

Esses índices devem ser publicados anteriormente à exigibilidade da exação, para não se configurar o fator surpresa, aliás, uma norma principiológica do Direito Tributário. Normalmente os estados fazem isso por meio da autoridade fazendária estadual, mediante resoluções que divulgam as respectivas tabelas com os valores. Independentemente do expediente administrativo utilizado, o importante é que a Fazenda atenda ao princípio da publicidade, princípio reitor da Administração Pública.

Na fixação da base de cálculo é importante que se obedeça também o princípio da razoabilidade. Quanto a isso, decidiu o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, ao conceder a segurança no Mandado de Segurança Nº 200.004.00078:

IPVA - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ELEVAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

1. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA é imposto de natureza variável ou de avaliação.
2. Os critérios para a fixação da base de cálculo do imposto incidente sobre os veículos usados estão expressamente delimitados na regra contida no art. 7º, da Lei n. 2.877 de 22 de dezembro de 1.997.
3. O princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade, de acordo com reiterados precedentes jurisprudenciais das Cortes Supremas, tem sede no inciso LIV do art. 5º, da Carta Magna.
4. É possível a declaração da inconstitucionalidade da lei na hipótese de ausência de razoabilidade em sentido estrito, assim entendida a desproporção entre o objetivo perseguido e o ônus imposto ao atingido.
5. O princípio da proporcionalidade, também denominado princípio do excesso, é compatível com a ordem constitucional brasileira.
6. Não é livre o poder de tributar ou de majorar tributos, vez que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade.
7. É desproporcional a injustificada majoração da alíquota dos impostos.
8. É ilegal a aplicação das normas dos impostos fixos aos impostos de natureza variável.
9. É ilegítima a adoção de medidas que quebrem o equilíbrio das tarifas decorrentes dos serviços públicos essenciais, prejudicando o usuário.
10. Concessão da ordem.

Por derradeiro, ressalta-se que a Emenda Constitucional 42/03, alterou o § 1º do artigo 150 da Constituição Federal, para excetuar o IPVA da observância do princípio da anterioridade nonagesimal. Destarte, pode o fisco divulgar tabela no último dia do ano, satisfazendo, assim, a anterioridade anual, e de pronto exigir a

16 Em consulta ao site: <http://www.fipe.org.br/pt-br/indices/veiculos/>, já na página inicial tem a informação de que a tabela veicula o preço médio do mercado nacional. A própria Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, disponibiliza um *menu* de acesso a índices regionais, contudo, nele só estão inseridas as cidades de São José do Rio Preto e Ribeirão Preto. Acesso em 28/11/2015.

exação no primeiro dia do ano subsequente.

Devidamente estabelecida a base de cálculo, resta ainda o estabelecimento de suas alíquotas. Neste aspecto, as disparidades entre os estados são gritantes. O Estado de São Paulo estipula as seguintes alíquotas:

Artigo 9º A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de:

I – 1,5% (um inteiro e cinquenta centésimos por cento) para veículos de carga, tipo caminhão;

II – 2% (dois por cento) para:

a) ônibus e micro-ônibus;

b) caminhonetes cabine simples;

c) motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadri-ciclos;

d) máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares;

III – 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si;

IV – 4% (quatro por cento) para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III deste artigo.

Por sua vez o Estado Mineiro assim dispõe:

Art. 10. As alíquotas do IPVA são de:

I - 4% (quatro por cento) para automóvel, veículo de uso misto, veículo utilitário e outros não especificados neste artigo;

II - 3% (três por cento) para caminhonete de carga picape e furgão;

III - 1% (um por cento) para veículos destinados a locação, de propriedade de pessoa jurídica que preencha pelo menos um dos seguintes requisitos:

a) exerça atividade exclusiva de locação devidamente comprovada nos termos da legislação tributária;

b) aufera receita bruta com a atividade de locação de veículos que represente, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total, mediante regime especial de tributação concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda, na forma, nos prazos e nas demais condições estabelecidos em regulamento;

c) utilize no mínimo 2.000 (dois mil) veículos registrados no Estado destinados exclusivamente a locação, mediante regime especial de tributação concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda, na forma, nos prazos e nas demais condições estabelecidos em regulamento;

IV - 1% (um por cento) para ônibus, micro-ônibus, caminhão, caminhão-trator e aeronave;

V - 2% (dois por cento) para motocicleta, motoneta, triciclo, quadriciclo e ciclomotor;

VI - 3% (três por cento) para embarcação;

VII - 2% (dois por cento) para automóvel, veículo de uso misto e veículo utilitário que possuam autorização para transporte público rodoviário de passageiros comprovada mediante registro no órgão de trânsito na categoria "aluguel";

VIII - (vetado).

IX - 0,5% (zero vírgula cinco por cento) para caminhões destinados a locação, de propriedade de pessoa jurídica que utilize no mínimo quinhentos veículos registrados no Estado destinados exclusivamente a locação, mediante regime especial de tributação concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda, na forma, nos prazos e nas demais condições estabelecidos em regulamento.

O Estado gaúcho estipulou alíquotas mais modestas:

Art. 9.º As alíquotas do imposto são:

I - 3% (três por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo motor-casa, aeronave e embarcação, de lazer, de esporte ou de corrida;

II - 3% (três por cento), no caso de propriedade de veículos automotores de tipo automóvel ou camioneta;

III - 2% (dois por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo aeronave e embarcação, exceto de lazer, de esporte ou de corrida e do tipo motocicleta, motoneta, triciclo e quadriciclo;

IV - 1% (um por cento), no caso de propriedade de veículos automotores do tipo caminhão, caminhão-trator, ônibus e micro-ônibus;

V - 1% (um por cento), no caso de veículos automotores do tipo automóvel ou camioneta, de propriedade de empresas locadoras de veículos, utilizados na atividade de locação para terceiros.

V - 1% (um por cento), no caso de veículos automotores, exceto os mencionados nos incisos I e III, de propriedade de empresas locadoras de veículos, utilizados na atividade de locação para terceiros.

Enquanto no Estado Paraná, têm-se as seguintes:

Art. 4º - As alíquotas do IPVA são:

I - 1% (um por cento) para:

a) ônibus, micro-ônibus, caminhões e quaisquer outros veículos automotores registrados no Departamento de Trânsito do Paraná - DETRAN/PR, ou cadastrados na Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná - SEFA/PR, na categoria aluguel ou espécie carga, conforme classificação do Conselho Nacional de Trânsito - CONTRAN;

b) veículos automotores destinados à locação, de propriedade de empresas locadoras ou cuja posse estas detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil;

c) veículos automotores que utilizem o Gás Natural Veicular (GNV).

II - 3,5% (três e meio por cento) para os demais veículos automotores registrados no DETRAN/PR ou cadastrados na SEFA/PR.

Interessante notar que não é só a expressão matemática da alíquota que sofre a variação, pois entre os estados, nem sempre as alíquotas mínimas são aplicadas à base de cálculo do mesmo tipo de veículo. De modo que alguns veículos recebem alíquotas mínimas e um Estado e, em outro, uma alíquota mais elevada ou intermediária.

O efeito das alíquotas na arrecadação da exação nos estados, por consequência é variado e faz com que o IPVA se torne a exação cuja arrecadação é a segunda mais importante, como apontou a pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação.

Essa pluralidade de alíquota faz emergir algumas discussões a cerca da progressividade dessa exação. Conforme dispõe a Constituição Federal, art. 145, § 1º:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Todavia, em se tratando de IPVA, o constituinte não permitiu que se estabelecesse a progressividade. Mamed (2002), explica que essa atitude do legislador constituinte é devido à natureza dessa espécie tributária, qual seja a natureza real, por essa razão não se considera a pessoa do contribuinte, motivo pelo qual não tem como estabelecer critérios de definição de alíquotas que levem em conta a sua capacidade tributária.

O referido autor ainda defende (p. 94-95) que é possível estabelecer alíquotas com critérios objetivos de progressividade, aplicando, assim, o princípio da capacidade contributiva:

[...] poder-se-ia considerar a possibilidade de um ato político do Congresso Nacional, concretizando, através de emenda à Carta Política, uma autorização normativa para que a capacidade contributiva dos sujeitos passivos do imposto fosse avaliada a partir de elementos objetivos (isto é, do objeto: o veículo), e não subjetivos (ou seja, do sujeito: o contribuinte); por essa perigosa via, seriam considerados como sujeitos com maior capacidade contributiva aqueles que possuísem veículos automotores com determinadas características objetivas, como seu padrão de luxo, seu modelo (a exemplo, veículos de passeio que superem R\$ 100 mil ou mais), sua potência ou cilindrada em relação com o tipo de veículo ou finalidade (exemplificando-o motocicletas de alta cilindrada, carros com muitos cavalos de força ou cilindrada), entre outras características.

Não obstante a ausência do permissivo legal para a adoção da progressividade, por outro lado, a natureza jurídica do IPVA não é impedimento para que se respeite e efetive o princípio da isonomia, de modo que em situais iguais entre contribuintes, de igual modo deve ser exercido o direito do sujeito ativo em exigir esta exação.

Lembra-se que a emenda Constitucional 42/2003 inclui o parágrafo 6º no artigo 155 da Constituição para outorgar ao Senado Federal a competência para a fixação de alíquotas mínimas e diferenciadas em função do tipo e utilização. Sendo assim, poderá, na sistemática constitucional atual, o Senado Federal resolver as disparidades de fixação de alíquotas do IPVA pelos Estados a fim de salvaguardar os direitos e garantias – sobremaneira, o princípio da capacidade contributiva – dos contribuintes, frente ao exercício desmesurado da competência tributária dos entes da federação.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relação tributária num Estado Democrático de Direito deve ser caracterizada pelo respeito às garantias e direitos dos contribuintes frente à atividade de exigência do tributo pelo fisco.

Os princípios constitucionais informadores do Sistema Tributário Nacional possuem grande relevância e primordial função na garantia de que a atividade tributária estatal não se torne um poder desmesurado e arbitrário.

A organização do Estado, por meio de repartição de competência é garantia de preservação da cláusula constitucional do federalismo e, para o cidadão, segurança jurídica da preservação de seus direitos, pois se torna claro qual o sujeito ativo da relação tributária à quem lhe cabe entregar o pagamento do tributo, de modo que se evite o chamado *bis in idem* tributário.

A Sistemática adotada pela Constituição Federal de 1988, valorizando o pacto federativo, garantiu que cada ente da federação pudesse exigir os tributos de sua competência em consonância com as normas constitucionais atinentes.

Todavia, a necessidade de Lei Complementar, para efetivação da competência recebida pelos entes federados se faz sentir quando se trata do IPVA. Como aduzido neste trabalho, a inércia do legislador federal faz provocar em todo território nacional discrepâncias na regra matriz dessa exação, verdadeira exacerbações da competência tributária, cujo preço quem paga é o contribuinte.

Alíquotas exacerbadas, dupla cobrança, indefinições ou exasperação do critério material da regra matriz do IPVA, demonstram, por si só, o quanto é imprescindível a Lei Complementar exigida pelo art. 146 da CF.

Não obstante, a interpretação sistemática da Constituição impede de que se infira que a ausência do referido diploma legal eive de inconstitucionalidade as legislações e regulamentos do IPVA editados pelos entes federados.

Por outro lado, se o atual quadro de exigência dessa espécie tributária afronta princípios constitucionais de todo o sistema nacional tributário, como aduzido neste trabalho, e as garantias constitucionais dos contribuintes, não é preciso um esforço hermenêutico para inferir pela inconstitucionalidade das legislações estaduais do IPVA.

A disposição do artigo 146, III, da Constituição Federal também não merece ser desprezada, pelo contrário se bem exercida a competência que aí foi disposta ao

legislador federal, as garantias constitucionais dos contribuintes e pacto federativo teriam mais uma guarita, uma vez que a Lei Complementar evitaria as controvérsias no que se refere ao IPVA.

Até que o legislador federal edite a referida lei complementar, ou que o STF ao decidir a ADI 4.376/SP entenda pela inconstitucionalidade do IPVA, sobretudo no que toca ao aspecto espacial de sua regra matriz, cabe ao contribuinte buscar a tutela jurisdicional dos seus direitos quanto aos abusos da competência tributária pelos Estados.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores.

ATALIBA. **II Curso de Especialização de Direito Tributário**. São Paulo, 1971. Notas taquigráficas de aula proferida no curso de especialização de direito tributário, promovido pela PUC de São Paulo no 2º semestre de 1971. Disponível em: <<http://www.justitia.com.br/revistas/749zx5.pdf>> Acesso em: 14/11/2015

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 44.ed. São Paulo: Globo, 2005. BRASIL.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Edições Senado, 2015.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 28/11/2015.

BRASIL. **Lei 9.513, de 23 de setembro de 1997**, institui o Código de Trânsito Brasileiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9503.htm> Acesso em: 07/02/2016.

BRASIL. **Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**, institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm> Acesso em: 27/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 712-2/DF**. Requerente: Procurador Geral da República. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Melo, Brasília, 07/10/1972. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346554>> Acesso em: 14/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 939-7/DF**. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches, Brasília, 15/12/1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>> Acesso em: 14/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.643-1/DF**. Requerente: Confederação Nacional das Profissões Liberais (CNPL).

Requerido: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches, Brasília, 15/12/1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347182>> Acesso em: 14/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 4.276/MT**. Requerente: Governador do Estado de Mato Grosso. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso. Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília, 20/08/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771>> Acesso em: 14/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 559.937/RS**. Recorrente: União. Recorrido: Vernicitec LTDA. Relator: Ministro Ellen Gracie, Brasília, 20/03/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>> Acesso em: 14/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 453-1**. Requerente: Confederação Nacional dos Profissionais Liberais (CNPL). Requerido: Comissão Valores Mobiliários (CVM), Congresso Nacional e Presidente da República. Relator: Ministro Gilmar Mendes, Brasília, 30/08/2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>> Acesso em: 14/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 800/RS**. Requerente: Partido Social Brasileiro (PSB). Requerido: Governador do Estado do Rio Grande Sul. Relator: Ministro Teori Zavascki, Brasília, 11/06/2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6274991>> Acesso em: 14/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 236.931-8/SP**. Requerido: Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, 29/10/1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo168.htm>> Acesso em: 14/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 600.112-47 AgR/RS**. Agravado: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Agravante: Dilma Lima Martins. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 12/06/2012. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000188929&base=baseAcordaos>> Acesso em: 14/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 414.125-9 AgR/MG**. Agravado: Estado de Minas Gerais. Agravante: Drogeria Araújo S/A e outros. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 24/06/2008. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000002637&base=baseAcordaos>> Acesso em: 14/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 379.572/RJ**. Recorrente: Conrado Van Erven Neto e outros. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 11/04/2007. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaDetalhe.asp?s1=000004548&base=baseAcordaos>> Acesso em: 28/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Nº 255.111-2/SP**. Recorrente: Adriano Coselli S/A Comercio e Importação. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 29/05/2002. Disponível em <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14801262/recurso-extraordinario-re-397550-pr-stf>> Acesso em: 28/11/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo Nº 784.682/MG**. Recorrente: Uber Representações LTDA. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 20/03/2014. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5704220>> Acesso em: 28/11/2015.

CARDOSO, Franciele Silva. O Direito como Sistema: Dever de Coerência e as Antinomias segundo Norberto Bobbio. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**. V. 106/107 p. 613 - 625 jan./dez. 2011/2012. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67959/70567>>. Acesso em 10/11.2015.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19.ed.rev.São Paulo: Saraiva, 2007.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 2ª.ed.São Paulo: Saraiva, 1998.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Estudo sobre arrecadação de IPVA e sua proporcionalidade em relação à frota de veículos e à população brasileira**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2083/EstudoIPVAPorFrotaEPorHabitanteJaneiroDe2014.pdf>>

KELSEN, Hans, 1881-1973. **Teoria Pura do Direito: introdução à problemática científica do direito** (versão condensada pelo próprio autor) /Hans Kelsen; tradução de J. Cretella Jr. E Agnes Crettela. – 4.ed.rev. da tradução – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28.ed.rev. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MAMED, Glasdston. **IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

MINAS GERAIS. **Lei Nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l14937_2003.htm> Acesso em: 29/11/2015.

NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. O Estado Fiscal e o Poder de tributar. **Revista Jurídica da Presidência**. Brasília. v.9. n.85. p. 195-207. abr./mai, 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_84/Artigos/PDF/AndreMurilo_rev84.p](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_84/Artigos/PDF/AndreMurilo_rev84.pdf)df> Acesso em: 23/10/2015.

PARANÁ. **Lei 14.260, de 23 de dezembro de 2003**. Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/exibirAto.do?action=iniciarProcesso&codAto=6253&codItemAto=46682>> Acesso em: 29/11/15.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. **Mandado de Segurança Nº 200.004-00078/RJ**. Impetrante: Sindicato das Empresas de Transporte Rodoviário Intermunicipais do Estado do Rio de Janeiro. Impetrado: Secretário de Estado da Fazenda. Relatora: Des. Letícia Sardas. Julgado em: Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=000310C5B80E0DDDB21B958D627D46C9AF1878CCC311563B&USER=>> Acesso em: 10/02/2016.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Nº 8.115, de 30 de dezembro de 1985**. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em: <<http://www.al.rs.gov.br/FileRepository/repLegisComp/Lei%20n%C2%BA%2008.115.pdf>> Acesso em: 29/11/2015.

ROCHA, Roberval. **Direito Tributário**. 2.ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2014, p. 56 (Coleção OAB, 3º Vol.).

RONDÔNIA. **Lei Nº 950, de 22 de dezembro de 2000**. Institui o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Disponível em:<http://www.portal.sefin.ro.gov.br/site/arquivos/anexos/635.7947558360062L00_950_IPVA_Consol._ate_jun_15.pdf> Acesso em: 29/11/2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**.3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTA CATARINA. **Lei nº 7.543, de 30 de dezembro de 1988**. Institui o imposto sobre a propriedade de veículos automotores e dá outras providências. Disponível

em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1988/lei_88_7543.htm> Acesso em: 29/11/2015.

SÃO PAULO. **Lei 13.296, de 23 de dezembro de 2008.** Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html>> Acesso em: 20/03/2015.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível Nº 0008417-62.8.2012.8.26.0408.** Apelante: Fabrício Cucolo Janeiro. Apelado: Fazenda do Estado de São Paulo. Relator: Des. Edson Ferreira. Julgada em 26/11/14. Disponível em: <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/153783149/apelacao-apl-84176220128260408-sp-0008417-6220128260408/inteiro-teor-153783159>> Acesso em: 28/11/2015.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível Nº 0009521-32.2010.8.26.0482.** Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelado: Maria Miquelina Medeiros Pelegrini. Relator: Des. Rebouças de Carvalho. Julgada em 11/09/13. Disponível em: <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/117765470/apelacao-apl-95213220108260482-sp-0009521-3220108260482/inteiro-teor-117765480>> Acesso em: 28/11/2015.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível Nº 0003203-58.2008.8.26.0270.** Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo. Apelada: Carmem Silva Marcondes de Verneque. Relator: Oswaldo de Oliveria. Julgado em 20/02/13. Disponível em <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113833309/apelacao-apl-32035820088260270-sp-0003203-5820088260270/inteiro-teor-113833319>> Acesso em: 28/11/2015.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. **Reexame Necessário Nº 0004874-22.2010.8.26.0408.** Recorrente: Juiz *ex officio*. Recorrido: Carlos Cesar Sindice. Relator: Oswaldo Luiz Palu. Julgado em 27/02/13. Disponível em <<http://tj-sp.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113830519/reexame-necessario-reex-48742220108260408-sp-0004874-2220108260408/inteiro-teor-113830528>> Acesso em: 28/11/2015.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 26.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas - papel do CTN no ordenamento. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 10, janeiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 21/11/2015.

VIEIRA, Mary Silva Santa. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário. **Revista Jurídica da Unifil.** Paraná. ano IV. n.4. p. 77-90. Disponível em:

http://web.unifil.br/docs/juridica/04/Revista%20Juridica_04-6.pdf Acesso em 23/10/2015.

OBRAS CONSULTADAS

CAIXEIRO, Bruno Milenkovich. **Ordenamento Jurídico Penal (tributário) reflexões críticas**. São Paulo: Letras Jurídicas (Coleção Univem), 2011.

